

T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA
ÇÖZÜM YOLLARINDAN BİRİ OLARAK UZLAŞMA MÜESSESESİ
(MANİSA ÖRNEĞİ)**

AYFER ÇAPKIN

DANIŞMAN
DOÇ. DR. BİROL KOVANCILAR

MANİSA

2011

ÖZET

Vergi, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerlik gücüne dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyeleri olmaları dolayısıyla vatandaşlardan mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir.

Vergiler, kuşkusuz devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Fakat kimi zaman gerek görüş farklılıklarından gerekse uygulama farklılıklarından dolayı uyuşmazlık çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde Türk vergi sisteminde idari ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki yol öngörülmüştür. Bu tür uyuşmazlıkların çözümlenebilmesi için mükellef idari çözüm yollarını ya da yargı yolunu seçmede serbesttir. Ancak vergi konusunda bir uyuşmazlık olduğunda bu uyuşmazlığın çözümünde, idari çözüm yollarına (hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma) öncelik verilmesi hem mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları kısa sürede ve az bir maliyetle çözümleyerek sona erdirir hem de idare ve mükellef ilişkilerini olumlu yönde etkiler ve tarafların birbirlerine olan güvenlerini de artırır. Uygulamaya bakıldığında, mükelleflerin çoğunlukla idari bir çözüm yolu olan uzlaşmaya başvurdukları ve bu başvuruların çok büyük bir kısmında da uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

ABSTRACT

Taxes are the legal and coercive values that are taken within certain rules and without any compensation to finance the economic, financial and social expences of the society accordingly their economic power, based on sovereignty of the government and other public communities, just because they are a part of a political organization.

Taxes are absolutely the most important income source of the government. However, disputes may occur due to the various point of views or variety in practice. There are two ways in Turkish tax system to solve the tax disputes; adminitrative and judicial. In order to solve this kind of conflicts, the taxpayer is free to choose judicial or administrative solutions. However, in the solution period of a dispute, giving priority to administrative remedies is not only terminate the problems between the taxpayer and administration in a short time period and at a low cost but also affect the relationship of the parties and increase the trust. The study primarily referring to the concept of the tax dispute and deals with features of the tax dispute. In this context after explaining the procedures of the solution of disputes, legal decision can be made on an overall assessment. Reviews of a province of Manisa is covered in order to make a more concrete case. The tax disbute solution will be analzed at the administration stage. In this study it can be stated that the taxpayers often resort to an administrative compromise solution and the applicants are mostly compromise.

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2011

Ayfer ÇAPKIN

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.06.2011 tarih ve 12/EK2 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Ayfer ÇAPKIN'ın "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olark Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)" Konulu tezi incelenmiş ve aday 12.07.2011 tarihinde saat 11:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 45 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına

*



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine

**



ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN


Doç.Dr. Birol KOVANCILAR
(Danışman)

ÜYE

Doç.Dr. Mustafa MİYNAT

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Mahmut KARGIN



Evet

Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir



Tez, mutlaka basılmalıdır



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



ÖNSÖZ

Yüksek lisans öğrenimimiz boyunca her daim bizim yanımızda olup bizi her açıdan topluma faydalı bireyler olarak yetiştirmemize katkı da bulunan Prof. Dr. Birol Naci MUTER, Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ, Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ, Doç. Dr. Mustafa MİYNAT, Doç. Dr. Tülin CANBAY, Yrd. Doç. Dr. Mahmut KARGIN hocalarım ile bana tezimde danışmanlık yapan ve yardımlarını, desteğini benden hiç esirgemeyen, değerli zamanını bana ayıran Doç. Dr. Birol KOVANCILAR hocama en içten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, tezimin analiz kısmında benden yardımlarını esirgemeyen Manisa Vergi Dairesi Başkanı Yılmaz ÇAKAN'a ve Ümit MİYNAT'a teşekkürü bir borç bilirim.

Öğrenim hayatım boyunca her zaman yanımda olan ve yüksek lisans hayatım boyunca da her zorluğa birlikte göğüs gerdiğimiz yol arkadaşım Cansu KÜLEKÇİ'ye, bu yoğun tempomda hiç bir zaman beni yalnız bırakmayan, hiç bir zaman maddi manevi desteğini esirgemen, tüm stresime ortak olan babam Erkan ÇAPKIN'a, annem Oya ÇAPKIN'a ve mesleki bilgilerini benimle paylaşarak tezimin oluşmasına büyük katkı sağlayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Zafer ÇAPKIN'a ve Uğur ÖZVARDAR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

TÜRKÇE ÖZET	I
İNGİLİZCE ÖZET	II
YEMİN METNİ	III
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	IV
ÖNSÖZ.....	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR	XIII
TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ	XIV
GİRİŞ	XVIII

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı	1
2.Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı	1
3.Vergi Uyuşmazlığında Taraflar	2
3.1. Vergi Dairesinin Davacı Olması Durumları	2
3.2. Vergi Mükellefinin Davacı Olması Durumları	3
4. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler.....	3
4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	4
4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	4
4.1.2. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı	5
4.1.3. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı	6
4.1.4. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	7
4.2. Vergi İncelemeleri.....	7
4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	10
4.4. Matrahın Düşük Beyanı	11
4.5. Verginin Ödenmemesi	11
5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	12
5.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları.....	13
5.1.1.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	15
5.1.1.1. Düzeltmenin Tanımı ve Kapsamı	15
5.1.1.2. Düzeltme Konusu Olan Vergi Hataları.....	16

5.1.1.2.1. Hesap Hataları.....	17
5.1.1.2.1.1. Matrah Hataları.....	18
5.1.1.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar.....	20
5.1.1.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	21
5.1.1.2.2. Vergilendirme Hataları.....	22
5.1.1.2.2.1. Yükümlünün Şahsında Hata.....	22
5.1.1.2.2.2. Mükellefiyette Hata.....	22
5.1.1.2.2.3. Verginin Konusunda Hata.....	23
5.1.1.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	24
5.1.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması.....	25
5.1.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar.....	27
5.1.1.5. Vergi Hatasını Düzeltme Yolları.....	28
5.1.1.5.1. Re'sen Düzeltme.....	28
5.1.1.5.2. Başvuru Üzerine Düzeltme.....	30
5.1.1.6. Düzeltmede Zamanaşımı.....	32
5.1.1.7. Düzeltmenin Sonuçları.....	33
5.1.1.7.1. İdare Açısından Sonuçları.....	33
5.1.1.7.2. Mükellef Açısından Sonuçları.....	34
5.1.2. Cezalarda İndirim.....	34
5.1.2.1. Genel Açıklama.....	34
5.1.2.2. Cezalarda İndirimin Kapsamı.....	35
5.1.2.3. Cezalarda İndirimden Yararlanma Koşulları.....	36
5.1.2.3.1. Vergi Aslı ile Cezanın Dava Konusu Yapılmaması.....	36
5.1.2.3.2. Dava Açma Süresi İçinde İndirim İçin Başvuruda Bulunulmuş Olması.....	38
5.1.2.3.3. Vergi Aslı ile Cezanın İndirim Yapıldıktan Sonraki Kısımının Kanunda Öngörülen Süre İçinde Yapılması.....	39
5.1.2.4. Cezalarda İndirim Oranı.....	40
5.1.2.5. Cezalarda İndirimin Sonuçları.....	41
5.1.2.5.1. İdare Açısından Sonuçları.....	41
5.1.2.5.2. Mükellef Açısından Sonuçları.....	42
5.1.3. Pişmanlık ve Islah.....	42
5.1.3.1. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Gelişimi.....	43

5.1.3.2. Genel Açıklama.....	44
5.1.3.3. Pişmanlık ve Islahın Tanımı ile Kapsamı	44
5.1.3.3.1. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Kapsamına Giren Vergiler	45
5.1.3.3.2. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Kapsamına Giren Suç ve Cezalar.....	48
5.1.3.3.2.1. Vergi Ziyat Suç ve Cezalarında Pişmanlık Kurumu	49
5.1.3.3.2.2. Usulsüzlük Suç ve Cezalarında Pişmanlık Kurumu.....	50
5.1.3.3.2.3. Kaçakçılık Suç ve Cezalarında Pişmanlık Kurumu	52
5.1.3.4. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanabilme Koşulları	52
5.1.3.4.1. Haber Verme Tarihinden Önce İhbar Yapılmamış Olması.....	52
5.1.3.4.2. Haber Verme Tarihinden Önce İncelemeye Başlanılmamış Olması veya Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması	53
5.1.3.4.3. Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Beyanname Verilmesi	54
5.1.3.4.4. Eksik ve Yanlış Beyanların 15 Gün İçinde Tamamlanması	55
5.1.3.4.5. Verginin ve Pişmanlık Zammının 15 Gün İçinde Ödenmesi	55
5.1.3.5. Pişmanlık ve Islah Koşullarına Uyulmaması	57
5.1.3.6. Pişmanlık ve Islahın Sonuçları	57
5.1.3.6.1. İdare Açısından Sonuçları.....	57
5.1.3.6.2. Mükellef Açısından Sonuçları.....	58
5.1.4. Uzlaşma.....	59
5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Yolları	64
5.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Görevli Yargı Organları	64
5.2.1.1. Bölge İdare Mahkemesi	64
5.2.1.2. Vergi Mahkemesi.....	66
5.2.1.3. Danıştay	68

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

1. Genel Açıklama	71
2. Uzlaşma Tanımı ve Kapsamı	72
3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	74
3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kavramı ve Konusu.....	75
3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	76
3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	77

3.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	77
3.3.1.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu	77
3.3.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu	79
3.3.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	80
3.4. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması	82
3.4.1. Uzlaşma Talebi	82
3.4.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler	82
3.4.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılabileceği Süre	83
3.4.1.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii	84
3.4.1.4. Uzlaşma Talebinin Şekli	85
3.4.1.5. Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü	85
3.4.1.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	86
3.4.1.7. Uzlaşma Talebinden Vazgeçme	86
3.4.1.8. Kısmi Uzlaşma	86
3.4.2. Uzlaşmanın Yapılması	87
3.4.2.1. Uzlaşma Gününün Tespiti	87
3.4.2.2. Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi	87
3.4.2.3. Tarh Edilecek Vergi ve Kesilecek Cezanın Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	88
3.4.2.4. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması	88
3.4.2.5. Komisyonun Teklifinin Sonradan Kabul Edilmesi	89
3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri Sonucu	90
3.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu	90
3.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	92
3.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu	92
3.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Taraflar Açısından Sonuçları	93
3.6.1. Mükellef Açısından Sonuçları	93
3.6.2. İdare Açısından Sonuçları	94
3.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirilmesi	96
3.7.1. Rapor Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	96

4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	98
4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kavramı ve Konusu	98
4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	100
4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	101
4.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	101
4.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	102
4.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu.....	102
4.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	102
4.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	103
4.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu.....	103
4.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	105
4.3.2.1. Sadece Ceza İçin Yapılan Uzlaşma Başvurularında Komisyonların Yetki Sınırları.....	110
4.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırının Tespitinde Gelir (Stopaj) Vergisi, Geçii Vergi ve Fon Tutarları.....	110
4.4. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması	112
4.4.1. Uzlaşma Talebi	112
4.4.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler.....	112
4.4.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre.....	113
4.4.1.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii.....	113
4.4.1.4. Uzlaşma Talebinin Şekli	114
4.4.1.5. Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü	115
4.4.2. Uzlaşmanın Yapılması	117
4.4.2.1. Talebin Ön incelemeesi.....	117
4.4.2.2. Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi	119
4.4.2.3. Esasla İlgili Görüşmeler.....	119
4.4.2.4. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi.....	120
4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri Sonucu	120
4.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu.....	121
4.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	122
4.6. Kısmi Uzlaşma	122
4.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Taraflar Arasında Sonuçları	123

4.8. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi.....	125
---	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MANİSA İLİ'NDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE MANİSA İLİNDEKİ UZLAŞMA MÜESSESESİNİN TÜRKİYE'YE GÖRE DURUMU

1. Manisa İli'nin Ekonomik Durumu	127
1.1. Manisa İli'nde Tarım	128
1.2. Manisa İli'nde Sanayi	128
1.3. Manisa İli'nde Ticaret.....	130
2. Manisa İli'nin Mükellef Sayıları.....	130
2.1. Manisa İlinin Vergi Türleri İtibariyle Faal ve Terk Mükellef Sayıları	131
3. Manisa İli'ne İlişkin Uzlaşma Müessesesi Uygulamaları	131
3.1. 2007 Yılında Manisa İli'nde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	131
3.2. 2008 Yılında Manisa İli'nde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	132
3.3. 2009 Yılında Manisa İli'nde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	133
3.4. 2007 Yılında Manisa İli'nde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	134
3.5. 2008 Yılında Manisa İli'nde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	137
3.6. 2009 Yılında Manisa İli'nde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	140
4. Türkiye'de Uzlaşma Müessesesi Uygulamaları.....	143
4.1. 2007 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	143
4.2. 2008 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	146
4.3. 2009 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	149
4.4. 2007 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	152
4.5.2008 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	155
4.6.2009 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	159
5. Bölgeler İtibariyle Uzlaşma Müessesesi	161
5.1. Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	161
5.2. Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	162
5.3. Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	163
5.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada İndirim Oranları	164
5.5. Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	164
5.6. Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	165
5.7. Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	165

5.8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada İndirim Oranları	166
6. Uzlaşma Müessesinde Türkiye Geneline Manisa'nın Durumu	167
6.1. 2007 Yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Değerlendirilmesi	167
6.2. 2007 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Değerlendirilmesi	168
6.3. 2008 Yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Değerlendirilmesi	170
6.4.2008 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Değerlendirilmesi	172
6.5.2009 Yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Değerlendirilmesi	174
6.6. 2009 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Değerlendirilmesi	176
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	179

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.t.	: adı geçen tez
D	: Danıştay
E	: Esas Numarası
Dş	: Danıştay
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
K	: Karar Numarası
KDV	: Katma Değer Vergisi
md	: madde
MOSB	: Manisa Organize Sanayi Bölgesi
OSB	: Organize Sanayi Bölgesi
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TL	: Türk Lirası
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
vb	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTL	: Yeni Türk Lirası

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ

TABLolar LİSTESİ

TABLO 1: Vergi İnceleme Sonuçları (2003-2007)	9
TABLO 2: Yürürlük Tarihlerine Göre Gecikme Zammı Oranları.....	56
TABLO 3: Rapor Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2003-2007).....	96
TABLO 4: 2007 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	97
TABLO 5: 2008 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	98
TABLO 6: 2009 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	98
TABLO 7: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2007) ..	103
TABLO 8: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008).	104
TABLO 9: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2009)	104
TABLO 10: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırları	106
TABLO 11: Vergi Daire Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	107
TABLO 12: Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	107
TABLO 13: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlıklarının Yetki Sınırları	108
TABLO 14: Vergi Dairesi Kurulmayan İllerde Defterdarlık, İl Vergi Dairesi, İlçe Vergi Dairesi ve Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	108
TABLO 15: Vergi Dairesi Kurulmayan İllerde Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	109
TABLO 16: Dosya Sayısı ve Tutar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Faaliyetleri	125
TABLO 17: Manisa İli Mükellef Sayıları (2005-2009).....	131

TABLO 18: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (01.01.2007-31.12.2007)	131
TABLO 19: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (01.01.2008-31.12.2008)	132
TABLO 20: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (01.01.2009-31.12.2009)	133
TABLO 21: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Denetmenleri Bürosu) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (01.01.2007-31.12.2007)	134
TABLO 22: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Denetmenleri Bürosu) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (01.01.2008-31.12.2008)	137
TABLO 23: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Denetmenleri Bürosu) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (01.01.2009-31.12.2009)	140
TABLO 24: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2007)	144
TABLO 25: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2008)	147
TABLO 26: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2009)	150
TABLO 27: Türkiye’de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2007)	153
TABLO 28: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2008)	156
TABLO 29: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2009)	159
TABLO 30: Bölgesel Olarak Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranları	162
TABLO 31: Bölgesel Olarak Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Tutarları	162
TABLO 32: Bölgesel Olarak Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Tutarları	163
TABLO 33: Bölgesel Olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada İndirim Oranları	164
TABLO 34: Bölgesel Olarak Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranları	164
TABLO 35: Bölgesel Olarak Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutarları	165
TABLO 36: Bölgesel Olarak Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutarları	166
TABLO 37: Bölgesel Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada İndirim Oranları	166

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL 1:	Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	14
ŞEKİL 2:	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci.....	61
ŞEKİL 3:	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci.....	63
ŞEKİL 4:	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Olağan Sonuçları.....	81
ŞEKİL 5:	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Aşamaları	111
ŞEKİL 6:	2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	167
ŞEKİL 7:	2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya sayıları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	168
ŞEKİL 8:	2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	169
ŞEKİL 9:	2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma..	169
ŞEKİL 10:	2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	170
ŞEKİL 11:	2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.	171
ŞEKİL 12:	2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	171
ŞEKİL 13:	2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	172
ŞEKİL 14:	2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	173
ŞEKİL 15:	2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	173
ŞEKİL 16:	2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	174
ŞEKİL 17:	2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	175
ŞEKİL 18:	2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	175

ŞEKİL 19:	2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	176
ŞEKİL 20:	2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	177
ŞEKİL 21:	2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	177

GİRİŞ

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasının en büyük etkeni mükellef ile vergi idaresi arasında anlayış farkının olmasıdır. Vergi idaresi alacağını bir an önce tahsil etmek, mükellef de olabildiğince az vergi ödemek istemektedir. İşte bu gibi durumlar dolayısıyla vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları gerek idari aşamada gerekse yargı aşamasında çözümlenebilmektedir. Mükellefler, taraflar arasında karşılıklı iyi niyet çerçevesinde ve kısa zamanda en az masrafla idari aşamayı ya da daha uzun süreli ve daha maliyetli olan yargı aşamayı seçmede serbesttir. Eğer ki mükellef yargı yolunu seçmiş ise Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemeleri ya da Danıştay'da uyuşmazlık konusunu çözüme kavuşturabilmektedir. Mükellef yargı aşamasındaki zaman ve emek kaybı yanında yapacağı giderler gibi olumsuzlara katlanmak istemiyorsa uyuşmazlık konusunu idari aşamada çözüme kavuşturmayı tercih edecektir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır.

Günümüzde yargı aşamasından çok idari aşamada çözüm yolları tercih edilmekte ve en çok uzlaşma yoluna gidilmektedir. Böylece hem kamu alacağı kısa sürede tahsil edilmekte hem de mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ortadan kalkmaktadır. Mükellefler idari aşamada çözüm yolunu seçerek, maddi ve manevi rahatlığın yanı sıra, üzerindeki psikolojik baskı kalkacak, çeşitli giderlere katlanmayarak olumlu sonuçlar elde etmektedirler.

Tezin ana konusunu vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak uzlaşma müessesesi ve Manisa örneği oluşturmaktadır. Konu anlatımının yanı sıra sayısal verilerle de desteklenerek uzlaşma müessesesinin verimliliği analiz edilmeye çalışılmıştır. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin gerek Türkiye'de gerekse Manisa'da uygulanma boyutları ele alınmış, uzlaşma müessesesinde Manisa'nın Türkiye'nin neresinde olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

Birinci bölümde vergi uyuşmazlığı kavramı ele alındıktan sonra vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından vergi hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma konularına değinilmiştir.

Daha sonra vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi konusu ele alınmış, görevli yargı organları anlatılmıştır.

İkinci bölümde ise, uzlaşma konusu detaylı bir şekilde ele alınarak önce tarhiyat öncesi uzlaşma konusu anlatılmış, daha sonra da tarhiyat sonrası uzlaşma ele alınmıştır. Konular anlatılırken sayısal veriler kullanılarak konu anlatımı somut hale getirilmeye çalışılmıştır.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise Manisa ilinde uzlaşma müessesesinin değerlendirilmesi yapılmıştır. Öncelikle Manisa ili hakkında genel bilgi verilmiş, daha sonra vergisel boyuttan Manisa ili ele alınarak gerek mükellef sayıları açısından gerekse Manisa Vergi Dairesi ve bu konuda yetkili diğer birimlerden elde edilen sayısal veriler doğrultusunda uzlaşma kurumunun etkinliği analiz edilmiştir. Bunun yanı sıra Türkiye genelindeki uzlaşma verileri ile Manisa ilindeki uzlaşma verileri arasında karşılaştırma yapılmış, uzlaşma müessesesinde Manisa ilinin Türkiye'nin neresinde olduğu analiz edilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı

Genel olarak uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın herhangi bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle anlaşmazlığa düşmelerini ifade eder¹.

Vergi uyuşmazlığı ise vergi hukukunun uygulanması sonucu, devletle vergi mükellefi arasında çıkan uyuşmazlıklardır².

Başka bir deyişle, vergi idaresi ile yükümlüler, vergi sorumlusu veya iştirakçi, teşvikçi, yardımcı, ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergi uygulamalarına ilişkin zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına vergi uyuşmazlığı denir³.

2.Vergi Uyuşmazlığının Doğuş Zamanı ve Şekilleri

Vergi uyuşmazlıkları; anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik gibi düzenlemelerin gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanması sonucu vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergilendirme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istemesinden doğmaktadır⁴. Bu durumlarda ortaya çıkan vergi ihtilafları çok çeşitli olmakla beraber, genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve vergi tahsili konularında görülmektedir⁵.

Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar, verginin matrahının tayin ve tespiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ile mükellefin şahsında hatalar dolayısıyla meydana gelir. Ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi suçlarına ait uyuşmazlıklardır.

¹ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982, s.17.

² Turgut Candan, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü(Vergi Uyuşmazlıkları,İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri), <http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc>, Erişim Tarihi (04.10.2010).

³ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S:156, Ocak-Haziran 2009, s.201.

⁴ Armağan, **a.g.m.**, s.201.

⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.57.

Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emrine ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen veya kısmen ödediği ya da bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar⁶.

Kural olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tahakkuk, tahsil aşamalarında vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir⁷ (VUK md. 20).

Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenme safhasına gelmesidir (VUK md. 19). Genellikle vergi uyuşmazlıkları işte bu aşamada, yani tarh edilen bir verginin mükellef veya ceza sorumlusuna tebliğ edilmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır⁸.

3.Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan birincisi, devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kamu kuruluşları; diğeri ise, vergi yükümlüsüdür. Vergi uyuşmazlığında vergi yükümlüsü taraf olabileceği gibi, yükümlü yerine hareket eden vergi sorumlusu da taraf olabilir⁹.

3.1. Vergi Dairesinin Davacı Olması Durumları

Vergi uyuşmazlığına taraf olanlardan biri devlet veya devlet tarafından vergilendirme yetkisi ile donatılmış olan vergi idaresidir. Devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden bakanlık Maliye Bakanlığı'dır.

Bakanlık örgütü merkez il ve ilçe örgütü olarak düzenlenmektedir. Vergi uyuşmazlıkları bakımından yükümlü ile asıl muhatap, vergi uyuşmazlığında başvuru mercii vergi dairesidir.

⁶ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988, s.116-117.

⁷ Bekir Baykara, Belediye Vergi Gelirlerinin Tarh Usulü, <http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Belediye_Vergi_Gelirlerinin_Tarh_Usulu.doc> Erişim Tarihi (04.10.2010).

⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.58.

⁹ <<http://www.turkforum.net/590024-vergi-uyusmazliklari.html>>, Erişim Tarihi(04.10.2010).

Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlarla ve bu kanunlara dayanılarak bakanlıkça belirlenen kamu gelirleriyle ilgili mükellefi tespit, terk, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi ve mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercii nezdinde hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunulması ve yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütür¹⁰.

3.2. Vergi Mükellefinin Davacı Olması Durumları

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir¹¹. Ayrıca vergi mükellefi kavramı Vergi Usul Kanunu 8.maddesinde açık bir şekilde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre “mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.”

Vergilendirme devletle kişiler arasında alacak- borç ilişkisi doğurmaktadır. Bu ilişkide devlet, alacaklı taraftır. Borçlu ise vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleftir.

VUK. 8. maddesinde vergi mükelleflerinin sadece gerçek ve tüzel kişiler olduğu vurgulanmıştır. Ancak diğer vergi kanunlarında kabul edildiği üzere vakıflar ve cemaatler ve yatırım fonlarının tüzel kişiliği olmasalar bile Kurumlar Vergisi mükellefi kabul edilmiştir¹².

4.Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler

Vergilendirme sürecinde bir yanda aktif vergi süjesi devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş bulunan kamu kuruluşları, diğer taraftan ise pasif vergi süjesi dediğimiz vergi mükellefi veya vergi sorumlusu bulunmaktadır. Verginin yapısı gereği, tarafların menfaati birbirine ters düşmektedir. Asrımızda verginin önem kazanması, vergi kanunlarının sayısının artması, hele bu kanunları değil mükellef, vergi memurlarının dahi anlamakta zorluk çekmesi, vergi uygulamasında uyuşmazlıkların artmasına neden olmuştur.

¹⁰ Kemal Akmaz, Öznur Akyol, “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, **E-Yaklaşım Yayınları**, Mayıs, 2007, S:46, s.1.

¹¹ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.136.

¹² Akmaz, v.d., **a.g.m.**, s.1.

Yukarıda kısaca belirtilen nedenlerden dolayı, yükümlüler ile vergi yönetimi arasında bazı uyuşmazlıklar çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkları vergilendirme işleminin hukuku aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi şeklinde sıralamak mümkündür.

4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Hukuka aykırılık geniş kapsamlı bir kavramdır. Hukuka aykırılık, idari işlem ve kararların başta Anayasa olmak üzere kanunlara, kanunlara eşit hukuk kaynaklarına ve düzenleyici idari işlemlere aykırılığını ifade eder. Ayrıca hukuka aykırılık, hem idari kararların alınmasında uyulması gereken hukuk kurallarına ve hem de alınan idari kararın içeriğini düzenleyen hukuk kurallarına aykırılığı ifade eder¹³.

Vergilendirme işlemleri bir süreç olarak düşünüldüğünde bu sürecin başlangıcı olarak bir vergi kanunu bulunması gerekmektedir. Yürürlükteki kanun işlemi vergilendirmenin hukuki sebebini oluşturmaktadır. Bu süreçteki ikinci aşama bütçe kanunu ile bir mali yükün o yıl içerisinde tahsiline izin verilmesidir. Vergilemede üçüncü aşama ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. İdarenin ise egemenlik yetkisine dayanarak vergiyi tahsil edebilmesi vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gerçekleşebilmesiyle mümkün olmaktadır.

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin¹⁴ yargısal denetimi hukuk devleti ilkesi gereğidir.

Vergilendirme işleminin; yetki, sebep, konu ve şekil açısından hukuka aykırı olduğu iddiası söz konusu ise vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Yetki, Anayasa ile kanunların idareye verdiği işlem yapabilme güç ve yeteneğidir. Vergi idaresi kanunun kendisine verdiği bu yetkiyi kullanmak zorundadır. Kullanmadığı zaman yetki asılmış olur¹⁵.

Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üçe ayrılarak açıklanabilir.

¹³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.137.

¹⁴ Vergi idaresinin vergiyi tahsil edebilmesi için yapması gereken, vergi mükellefini borçlu, vergi idaresini alacaklı konumuna getiren tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ‘vergilendirme işlemleri’ denir.

¹⁵ Mehmet Tosuner, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989, s.43.

Konu itibariyle yetki, belli kanunlara ilişkin kararların hangi idari makam ve mercilerce alınacağını ifade etmektedir. Konu itibariyle yetkiye görev de denilmektedir. Örneğin, emlak vergi dairesinin gelir vergisiyle ilgili işlemler yapması, bu işlemleri konu itibariyle yetki yönünden hukuka aykırı kılar¹⁶.

Zaman bakımından yetki ise, konu itibariyle yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Yani, Anayasa ve kanunların bazı idari makamlara karar alma yetkisini sadece belirli bir coğrafi alanda verdiğinden; bir idari makamın hangi yerde hangi coğrafi alanda karar alamaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade eder¹⁷. Şöyle ki; yetkiyi kullanacak olan görevlinin görevde olması gerekmektedir. Eğer, yetkili şahıs, izin ve emeklilik gibi nedenlerle görevden ayrılmış ise, yetkilerinin kullanamaz.

Yer bakımından yetki ise, vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı temsil etmektedir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanun'umuza göre, bu verginin mükellefin ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır.

4.1.2. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdari işlemler, kendilerinden önce var olan ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bulunan bir sebebe dayanmak zorundadır. Bu anlamda bir idari işlemin sebebi, o idari işlemde önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bulunan bir etkidir¹⁸.

Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru 'hukuki sebep' ve 'maddi sebep' olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Hukuki sebep, yürürlükteki kanun hükmünü; maddi sebep ise, vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Devletin alacak hakkının doğmasına neden olan vergiyi doğuran olay ise, fiili bir olay ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁹.

Vergilendirme işleminin sebep unsuru bakımında düzgün olması, vergiyi doğuran olayın yani maddi olayın ya da hukuki durumun kanun hükmüne uygun olmasını gerektirir.

¹⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, A. Burçin Yereli, **Türk Vergi Yargısı**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 1999, s.54.

¹⁷ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2007, s. 123.

¹⁸ Günday, **a.g.e.**, s.138.

¹⁹ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim, 2003, s.39.

Maddi olayın kanun hükmüne uygun olmasına ‘tipiklik’ denir. Vergi idaresince zirai kazanç elde etmediği halde kişiye zirai kazancından dolayı vergi salınması durumunda, yapılan işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır.

Vergi idaresinin vergilendirme işlemini dayandırdığı hukuki sebep gerçek değil ise ya da gerçek olsa bile kanun hükümlerine uygun değil ise sebep açısından hukuka aykırılık söz konusudur²⁰.

4.1.3. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Genel olarak bir hukuki işlemin konusu onun doğurduğu hukuki sonuç, hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir. Örneğin, memur atama işleminin konusu, bir kimsenin memur statüsüne sokulmasıdır.

Vergilendirme işleminde ise verginin konusu, üzerine vergi yüklenilen ve dolaylı veya dolaysız verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır²¹.

Vergilendirme işleminin sebebi, vergi idaresini o işlemi yapmaya yönelten etken; konusu ise işlemin meydana getireceği hukuki sonuç olduğundan sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Sebep ve konu unsurları arasındaki ilişkinin kopuk olması işlemi ya sebep ya da konu yönünden sakatlar.

Kanun’da öngörülen sebep gerçekleşmiş olmasına rağmen, kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir sonuç doğuran bir işlem yapılmış ise, bu işlem konu yönünden hukuka aykırı olacaktır²².

Örneğin, vergi cezalarına gecikme faizi uygulanmasıdır. VUK md. 112’ye göre, gecikme faizi sadece vergiler için öngörülmüştür. Vergi cezaları da bir kamu alacağı olmakla beraber ‘vergi’ olmamaları nedeniyle gecikme faizi uygulaması, işlemi konu itibarıyla hukuka aykırı kılar²³.

²⁰ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S:153, Temmuz-Aralık, 2007, s.163.

²¹ Muter, vd., **a.g.e.**, s.135.

²² Tosuner, v.d., **a.g.e.**, s.56.

²³ H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Afyon, 1998, s. 15.

4.1.4. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

İdari işlemlerde şekil, idari işlemin yapılabilmesi için izlenmesi gereken yol ve yöntemlerdir. İdari işlemler yapılış itibarıyla tek yanlı irade açıklaması ile oluşabilecek yalın işlemlerden veya birden çok iradenin bir araya gelmesi ile oluşabilecek karma işlemlerden oluşur²⁴.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallarına göre yapılması hem vergi mükellefinin hukuki güvenliğini sağlar hem de vergi alacağının güven altına alınması için vergi idaresine izlenmesi gereken yolu gösterir. Vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesi kanunda öngörülmüş olabilir. Örneğin, belli makamların görüşlerinin alınması gerekebilir. Eğer bu işlemler kanuna uygun bir şekilde yapılmazsa veya hiç yapılmamaları halinde, şekil açısından hukuki aykırılık söz konusu olmaktadır²⁵.

4.2. Vergi İncelemeleri

Günümüzde vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildirimlerinin gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır²⁶.

Vergi incelemesi ile ilgili esaslar VUK'nun 134. ve 141. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

VUK'nun 134. maddesinde incelemeyi maksadın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Bu nedenle inceleme; ödenmesi gereken bir verginin olup olmadığının belirlenmesi dahil ödenmesi gereken miktar ve mükellef olarak doğruluğunun tespiti ile tespit edilen verginin ödenmesinin sağlanması olmaktadır. Burada sağlanması ifadesinin, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilerek gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması şeklinde anlaşılması gerekir. Aksi takdirde vergi incelemesinden beklenen amaç gerçekleşmez²⁷.

²⁴ Bayraklı, a.g.e., s.12.

²⁵ Aksoy, a.g.e., s.60.

²⁶ <<http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

²⁷ Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2003, s.215.

Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'nun 135. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru (defterdar), vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

İlgili maddede bu sayılanlar dışında; maliye müfettişleri, müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların vergi inceleme yetkisi bulunduğu ayrıca belirtilmiştir²⁸.

Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir²⁹.

VUK'nun 138. maddesine göre inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere tarh zamanaşımı sonuna kadar yapılabilir.

Aşağıdaki tabloda tüm denetim birimlerince yapılan 01.01.2003 tarihinden 31.12.2007 tarihleri arasında denetim elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri gösterilmektedir.

²⁸ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart, 2007, s.276.

²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 50, Kasım 2007, <www.gib.gov.tr/.../beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf>, (02.01.2011).

TABLO 1: Vergi İnceleme Sonuçları (2003-2007)

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MATRAH FARKI (YTL)
Teftiş Kur. Bşk.	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uz.Kur. Bşk.	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontr.	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmenleri	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
Vergi Dairesi Müd.	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
Toplam		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Teftiş Kur. Bşk.	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uz.Kur. Bşk.	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontr.	2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmenleri	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müd.	2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
Toplam		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
Teftiş Kur. Bşk.	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uz.Kur. Bşk.	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontr.	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müd.	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
Toplam		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
Teftiş Kur. Bşk.	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uz.Kur. Bşk.	2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontr.	2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.934
Vergi Denetmenleri	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
Vergi Dairesi Müd.	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
Toplam		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413
Teftiş Kur. Bşk.	2007	208	657.770.993	132.557.590
Hesap Uz.Kur. Bşk.	2007	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673
Gelirler Kontr.	2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
Vergi Denetmenleri	2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718
Vergi Dairesi Müd.	2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194
Toplam		135.847	63.409.073.436	30.450.980.150

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2007, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Bu tabloya göre;

01.01.2003 - 31.12.2003 tarihleri arasında,

- 68.251 mükellef incelenmiş,
- 25.563.195.271 YTL matrah üzerinden,
- 18.834.977.142 YTL matrah farkı bulunmuştur.

01.01.2004 - 31.12.2004 tarihleri arasında,

- 153.881 mükellef incelenmiş,
- 22.124.052.747YTL matrah üzerinden,
- 18.712.916.620 YTL matrah farkı bulunmuştur.

01.01.2005 - 31.12.2005 tarihleri arasında,

- 104.578 mükellef incelenmiş,
- 32.548.467.217 YTL matrah üzerinden,
- 38.715.354.165 YTL matrah farkı bulunmuştur.

01.01.2006 - 31.12.2006 tarihleri arasında,

- 110.442 mükellef incelenmiş,
- 46.796.638.680 YTL matrah üzerinden,
- 47.419.483.413 YTL matrah farkı bulunmuştur.

01.01.2007 - 31.12.2007 tarihleri arasında,

- 135.847 mükellef incelenmiş,
- 63.409.073.436 YTL matrah üzerinden,
- 30.450.980.150 YTL matrah farkı bulunmuştur.

4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Vergi uyumsuzluklarının oluşumunda önemli etkenlerden birisi olarak görülen hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız bir şekilde fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da ceza kesilmesidir.

Bu hatalar yanlış hesaplamadan veya vergilendirmeden doğmuş olabilir. Söz gelimi, verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmış olabileceği gibi yapılması gereken mahsupların yapılmamış ya da aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabilir.

Bunların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması ya da aynı matrah üzerinden birden fazla vergi veya ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek gösterilebilir. Ayrıca, açık olarak verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna bulunan gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da yine açık bir biçimde vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden, örneğin, isim benzerliği sonucu vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalara örnek gösterilebilir.

4.4. Matrahın Düşük Beyanı

Mükellefin beyan ettiği matrahın, vergi dairesince düşük bulunması vergi uyumsuzluğunu doğuran diğer bir nedendir. Vergi dairesinin mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, ek bir vergi almak istemesi, mükellefin olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle, uyumsuzluk doğmuş olmaktadır.

Düşük matrah beyanından doğan uyumsuzluklar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Buna, gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisini mükelleflerinin, beyan ettikleri kazancın düşük görülmesi durumları örnek olarak gösterilebilir. Gayrimenkullerin yıllık vergileri ya da el değiştirmesi nedeniyle doğan uyumsuzluklar, genellikle beyan olunan rayiç bedelin, inceleme elemanlarınca düşük bulunarak kendisi tarafından belirlenmesi ya da takdir komisyonlarınca takdir olunması sonucu, ek bir matrah üzerinden vergi alma yoluna gidilmektedir.

Bu durumda mükellefler de, vergi inceleme elemanınca belirlenen ya da takdir olunan rayiç bedeli kısmen ya da tamamen kabul etmemektedirler³⁰.

4.5. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olması, vergi uyumsuzluğunu doğurabilen diğer bir nedendir.

Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezalarını, tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmakta, mükellef ya da sorumlunun, böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğu veya bu borçla ilgili olarak da daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de uyumsuzluk başlamış olmaktadır³¹.

Böyle bir durumda, vergi alacağının tahsili aşamasında yükümlüler yapılan idari işlemlere karşı dava açabilirler. Örneğin, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı mükellef böyle bir borcun olmadığını ileri sürebilir ve ödeme emrine itiraz edebilir³².

³⁰ Kızılot, a.g.e., s.43.

³¹ Kızılot, a.g.e., s.44.

³² Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyumsuzluklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.135.

5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Devletin temel görevi vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bunu gerçekleştirebilmesi içinse devletin gelir kaynakları temin etmesi gerekmektedir. Bu kaynaklardan en önemlisi de vergilerdir.

Vergi uygulamasında mevcut iki taraf olan vergi borçlusu mükellef ile vergi alacaklısı durumunda bulunan devlet yani vergi idaresinin çıkarları her zaman çelişmektedir. Devletin temel amacı gelirlerini arttırmakken, mükellef de daha az vergi ödemeyi ister. Bu yolda idare gelirini arttırmak amacıyla yeni vergiler koyar ya da var olan vergilerde yeni düzenlemelere gider. Mükellef ise mümkün olduğunca az vergi ödemeyi ister.

Mükellef, kendisine tanınan her türlü avantajdan yararlanmak ister. İki tarafın menfaatlerinin ters düşmesiyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkar.

Vergi uygulamalarında idare ile mükelleflerin devamlı anlaşmazlık halinde olmaları, mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasında en büyük engeldir.

Bu nedenle uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının önlenmesi veya bunun gerçekleştirilememesi durumunda en kısa sürede çözülmesi gerekmektedir³³. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olabilmektedir.

Vergi daireleri ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, vergi hukukumuzda idari ve yargı yolu olmak üzere iki şekilde çözümlenmektedir.

Ülkemizde, mükellefler bu iki çözüm yollarından istediğini seçmede serbesttirler. Ancak vergi konusunda bir uyuşmazlık olduğunda bu uyuşmazlığın çözümünde, idari çözüm yollarına öncelik verilmesi, mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları kısa sürede ve az bir maliyetle çözümleyerek sona erdirdiği gibi, idare ve mükellef ilişkilerim olumlu yönde etkileyerek tarafların birbirlerine olan güvenlerini de arttırmaktadır³⁴.

Aşağıda öncelikle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarına kısaca değinilecek ve ikinci bölümde detaylı olarak ele alınacaktır. Daha sonra da vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüm yolları ele alınacaktır.

³³Candan, **a.g.m.**, s.1.

³⁴Kanber Kılınç, “Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları”, <<http://www.kanberkilinc.com.tr/vergi-uyusmazliklari-ve-cozum-yollari.htm>>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

5.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü, mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun barışçıl yollarla anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Başka bir deyişle idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına “vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü” denir.

İdari çözüm yolları çerçevesinde yer alan müesseselerin “barışçıl çözüm yolları” olarak da adlandırılması mümkün olup bundan amaç, uyuşmazlığın bir yargı mercii önünde çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargının yükünün hafifletilmesidir³⁵.

Türkiye uygulaması bakımından idari çözümler için şu iki özellik belirtilebilir:

Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur. İdari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden yargısal anlamıyla bir çekişme haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır³⁶.

Sonuçta, ilk aşamada uyuşmazlıklar yargı organlarının intikal ettirilmemeye çalışılmakta, idari aşamada uyuşmazlıkların çözümü ile meselenin halledilmesi hedeflenmektedir. Haliyle bu süreçte idare ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında bir pazarlık söz konusu olacaktır. Ancak bu süreçte idarenin üstünlüğünden söz edilemez³⁷.

İkinci aşamada ise, barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine yargısal çözümde davacı ile davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur.

³⁵ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılama Hukuku**, Alfa Basım, İstanbul, 1995, s.7.

³⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.170.

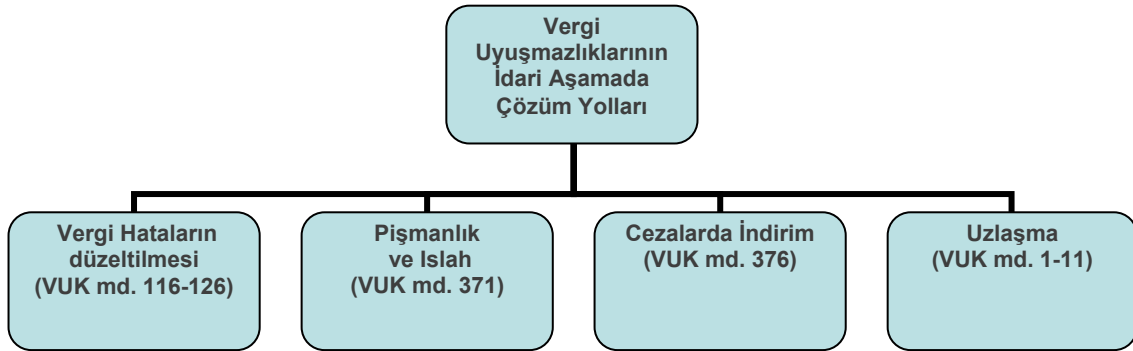
³⁷ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1980, s.5.

Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı bu asli işlevlerin yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır³⁸.

Türk vergi sistemi içinde uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesinde şu yollara başvurulabilir:

- ⇒ Hataların düzeltilmesi (VUK md. 116-126),
- ⇒ Pişmanlık ve Islah (VUK md. 371),
- ⇒ Cezalarda İndirim (VUK md. 376),
- ⇒ Uzlaşma (VUK Ek md. 1-11)³⁹.

ŞEKİL 1: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları



Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olan hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim bu bölümde ele alınacak, diğer çözüm yolu olan uzlaşma ile ilgili genel bir bilgi verildikten sonra ikinci bölümde detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

³⁸ Öncel, v.d., **a.g.e.**, s.185.

³⁹ Akmaz, v.d., **a.g.m.**, s.1.

5.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltmesi

İdare ile vergi yükümlüleri arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesidir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili kanuni düzenleme VUK'nun 116-126. maddelerinde yapılmıştır. Şimdi bu konuyu detaylı bir şekilde ele alalım.

5.1.1.1. Düzeltmenin Tanımı ve Kapsamı

Düzeltme, vergi hatalarının yargı merciine gidilmeksizin hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, bir yandan vergi borcunu diğer yandan da vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur (VUK md. 375).

Düzeltme işleminin vergi hukukunda önemli bir işlevi daha vardır ki o da uyuşmazlıkların yargı organlarına ulaşmadan önce idare aşamasında çözümlenmesine yardımcı olmasıdır. Vergilendirme işlemlerinden dolayı bazı yanlışlıklar ya da sakatlıklar ortaya çıkabilir. Bunlar vergi dairesince yapılabileceği gibi mükelleflerce de yapılabilir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamadıkları halde, kanun koyucu vergi hataları yönünden bir ayrıcalık getirmiştir (VUK md. 378/2).

Vergi hatalarının düzeltilmesi, yargı yolunu kapatmadığından özellikle mükellef yönünden ek bir güvence sağlayan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁰.

Düzeltme konusu yapılabilen cezaların vergi idaresi tarafından hatalı olarak kesilmiş mali nitelikli cezalar olduğu bilinmelidir. Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçlarını işleyenler hakkında hükmedilen cezalardaki hataların/ yanlışlıkların düzeltilmesi, bu suçlara/ cezalara ilişkin olan ceza yargılaması sürecinde mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları (kanun yolu denetimi) sayesinde mümkün olabilmektedir⁴¹.

⁴⁰ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Kasım, 2002, s.197.

⁴¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.531.

5.1.1.2. Düzeltme Konusu Olan Vergi Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 116. ile 126. maddeleri arasında düzenlenmiş hata düzeltme yoluna başvurulabilmesi için bu hatanın Vergi Usul Kanunu'nda sayılan vergi hatası olarak adlandırılabilen işlemel sakatlık hallerinden ileri gelmesi gerekmektedir.

Mükelleflere kendi beyanlarına karşı dava açma hakkı veren istisnai durumlardan bir tanesi vergi hatalarının bulunmasıdır.

VUK'un 378. maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacağı hükmü getirildikten sonra vergi hatalarının bu genel hükmün dışında olduğu zaten açıkça belirtilmiştir⁴².

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır (VUK md. 116). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi hatasından bahsedebilmek için ilk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. Yani hukuka ve yasaya aykırı bir işlemin yapılmış olması gerekir⁴³.

İkinci olarak da, yapılan haksız işlemin sonucunda ilgiliden fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması söz konusu olmalıdır.

Haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınması gibi bir hata verginin tarh aşamasında yapılabileceği gibi tahsili aşamasında da söz konusu olabilmektedir⁴⁴.

Vergi miktarını etkilemeyen hataların vergi hatası olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁴⁵. Yani vergi hatası denildiğinde ya verginin miktarında ya da vergilendirme işleminde esasa dönük bir hatanın bulunması gerekir. Bunun yanı sıra vergi hatalarının tamamen açık, hiçbir yorum ve tartışmaya gerek duyulmayacak türden hatalar olması gerekmektedir⁴⁶. Aksi halde vergi hatalarının düzeltilmesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

⁴² Şakir Dorukkaya, Hakan Ay, **Açıklamalı- Yorumlu Vergi Barışı Kanunu Uygulanması**, Yaklaşım Yayınları Ankara, 2003, s.36.

⁴³ Öncel, v.d., **a.g.e.**, s.175.

⁴⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 149.

⁴⁵ H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ünal Matbaası, Ankara, 1977, s.289.

⁴⁶ Öncel, v.d., **a.g.e.**, s.176.

Ayrıca sadece VUK'un 116. ile 126. maddelerinde düzenlenen ve belirli teknik içeriğe sahip bir kısım işlemler için hata düzeltme yoluna gitmek mümkün olup vergi hatası niteliği taşımayan işlemler için bu yola başvuru mümkün değildir.

Özetle vergi hataları şu özellikleri taşır;

- Vergi hataları, kısa ve yürütülmesi zorunlu bireysel vergi işlemlerinde söz konusu olur. Kesinlik taşımayan ve henüz ön işlemlerde söz konusu ise veya bireysel değil objektif işlemlerdeki hatalar vergi hatası olarak kabul edilemez. Örneğin, çıkartılan bir yönetmelikteki hata bireysel olmaması nedeniyle vergi hatası olarak kabul edilemez.
- Vergi hatası içeren bir işlem hukuka aykırıdır. Hukuka aykırı bir işlem vergi yasalarına ve diğer bağlayıcı düzenleyici tasarruflara aykırı olan bir işlemidir.
- Vergi hatası sonucunda istenecek veya alınacak vergi, yasaya göre alınacak vergiden eksik veya fazla olması gerekir. Verginin eksik veya fazla olması vergi hatasının karakteristik özelliğidir. Verginin miktarına etki etmeyen bir hata Vergi Usul Kanunu anlamında bir vergi hatası olmamaktadır. Belki bir idari işlem hatası olabilir; fakat bir vergi hatası değildir.
- Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu'nda sayılan hesap veya vergi hatalarındandır. Bunun dışındaki idari işlem hataları düzeltme usulünden yararlanamamaktadır.
- Vergi hatası mükellef tarafından yapılabileceği gibi idare tarafından da yapılabilir⁴⁷.

Vergi hataları bu kapsam içinde VUK'nun 117. maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilen 'hesap hataları' ve vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olabilen 'vergilendirme hataları'dır⁴⁸.

5.1.1.2.1. Hesap Hataları

VUK'un 117. maddesinde, üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulan hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından ortaya çıkabilmektedir⁴⁹.

⁴⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.32-33.

⁴⁸ Kızılot, **a.g.e.**, s.95

⁴⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s.97.

Hesap hataları kolay görülebilen, basit, aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. Bu yanlışlıklar hem yükümlü hem de vergi dairesi tarafından işlenebilir. Teorik bir çözümlemede, hesap hatalarının, idari işlemin konu unsurundaki sakatlığa ilişkin olduğu söylenebilir⁵⁰.

VUK'na göre, hesap hataları; verginin matrahında hata, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olmasıdır. Bunlar dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, kanuna aykırı düşmektedir⁵¹.

5.1.1.2.1.1. Matrah Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin 1. bendinde yer alan tanımlamaya göre matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli⁵² ve kararlarda matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Ayrıca ilgili madde de sayılan belgelerin dışında matraha ilişkin takdir komisyonu kararı, inceleme raporu, yoklama fişi gibi belgelerde yapılan yanlışlıklar da matrah hatası olarak değerlendirilir⁵³.

Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılmış hatalar, matrah hatası sayılmazlar. Ayrıca düzeltme konusuna da girmez⁵⁴.

Matrah hataları oldukça basit yanlışlıklardan doğmaktadır. Mesela bunlar, beyannameye basit bir toplama hatası yapılması sonucunda vergi matrahının yüksek veya düşük gösterilmesi, tarhiyata esas teşkil eden takdir komisyonu kararı veya inceleme raporu gibi belgelerde yapılan yanlışlıklar dolayısıyla yıllık gelirin eksik veya fazla gösterilmesi, indirimlerin eksik veya fazla uygulanması gibi hususlardır⁵⁵.

⁵⁰ Öncel, v.d., **a.g.e.**, s.177-178.

⁵¹ Kemal Berkem, Kemal Ertan, Avni Akdağ, Ömer Fikri, **Vergi Usul Kanunu (İzahlı-İçtihatlı)**, Ak Büro Neşriyat Servis Yayını, İstanbul, 1966, s.2001.

⁵² VUK'un Tahrir Usulü ile ilgili hükümleri 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından vergi sistemimizde, tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır. Bir vergi ya tahakkuk fişi ya da ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir.

⁵³ Yılmaz Özbalcı, **4369 Sayılı Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ofset Matbaacılık, Ankara, 1998, s.364.

⁵⁴ M. Nedim Akkurt, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", **Mükellefin Dergisi**, S: 120, Aralık, 2002, s.26.

⁵⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.69.

Örneğin, sahip olduğu gayrimenkulün, emlak vergisine matrah olacak değerini 10.000 TL olarak beyan eden kimse, sonradan gerçek değer 1.000 TL olduğunu, kendisinin hata sonucu bir sıfır fazla koymak suretiyle 10.000 TL değer beyan ettiğini ileri sürerse, olay düzeltme konusuna girmez. Çünkü gerçekten bir maddi hata yapılmış olabileceği gibi, mükellefin gayrimenkulünün değerini, belli bir neden veya hiçbir neden olmaksızın, takdir ve değerlendirme hatası sonucu, 10.000 TL olarak göstermiş olması da mümkündür (Belirtilen durumda mükellef beyanına itiraz edemeyeceği için matrah ancak vergi idaresince yapılacak değerlendirme sonucu gerçek tutarına irca edilebilir).

Buna karşılık, müşterek mülkiyette, maliklerden her birinin ayrı ayrı verdiği beyannamede, matrah olarak sadece kendi hissesine isabet eden değeri gösterecek iken toplam değer gösterilmesini, vergi idaresi matrah hatası olarak kabul etmekte ve düzeltme yapmamaktadır⁵⁶.

Matrah hatasından söz edilebilmesi için, yapılan hatanın mükellefin kendi takdirinden veya değerlendirilmesinden kaynaklanmaması gerekir.

Öte yandan, mükellef, seçimlik hakkını kendi aleyhine kullanması sonucu fazla vergi ödemesini matrah hatası olarak ileri süremez⁵⁷. Böyle bir durumda vergi incelemesi yolu ile de hatanın giderilmesi mümkün değildir.

Ancak, matrahın saptanmasına yönelik öyle konular vardır ki, bunlar yoruma bağlı ya da tartışma konuları olmaları nedeniyle hata kavramının dışında kalmıştır.

Örneğin, Kurumlar Vergisi'nde örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca takdir olunan matrahlar ya da değerler, belli bir gelir unsurunun toplamaya tabi olup olmadığı gibi konular nitelikleri gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumlanması ile açıklığa kavuşacak hukuki uyumsuzluk örnekleridir⁵⁸.

⁵⁶ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1998, s.365.

⁵⁷ Mehmet Ezhan Doğrusöz, **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 1999, s.34.

⁵⁸ Öncel v.d., **a.g.e.**, s.183.

5.1.1.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin 2. bendinde yer alan tanımlamaya göre vergi miktarında hatalar, vergi nispet (oran) ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda) verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

- Ücretlerde özel indirim ve sakatlık indiriminin dikkate alınmaması yüzünden verginin fazla hesaplanması,
- Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,
- Ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretlerine, yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği durumlarda, sürekli tarifiedeki ilk oranın uygulanması,
- Konut olarak kullanılan gayrimenkullere, iş yerine ait emlak vergisi oranının uygulanması ya da tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekliye, indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması,
- Kesinti (tevkif) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması,
- Ücretlerde, özel indirim ya da sakatlık indiriminin göz önüne alınmaması nedeniyle, verginin fazla hesaplanması,
- Özel kesimde çalışan işçilere, işverenlerce her ay yakacak yardımı adı altında yapılan ödemenin vergi matrahından düşülmesi,
- Ücretlerde gelir vergisinin, SSK primi veya asgari geçim indirimi düşülmeden hesaplanmış olması,
- Veraset ve intikal vergisinin hesaplanması sırasında veraset ya da intikal olup olmama durumunu göz önüne almadan, yanlış tarife uygulanması, gibi durumlar, vergi miktarının eksik veya yanlış hesaplanmasına neden olan hatalardır⁵⁹.

⁵⁹ Kızılot, a.g.e., s.99-100.

5.1.1.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinin 3. bendinde yer alan tanımlamaya göre verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Bir verginin mükerrer alındığını iddia etmek için;

- *Tarhiyatın aynı vergi kanunun uygulanmasıyla ilgili olması gerekir.*

Aksi takdirde aynı matrah üzerinden farklı vergi kanunları uyarınca farklı vergiler alınması mükerrer (çifte) vergi niteliği taşımaz. Örneğin, ilk defa iktisap edilecek bir binek otomobilinin satışında hem özel tüketim vergisi hem katma değer vergisi alınması mükerrer vergi niteliğinde değildir.

Tevkifata tabi tutulmuş bir gelirin daha sonra beyan edildiğinde gelir vergisi hesaplanması ve daha önce ödenen stopajın mahsup edilmesi de mükerrer vergileme değildir. Ancak daha önce tevkif suretiyle alınan verginin mahsup edilmemesi halinde çifte vergilemeden bahsedilebilir.

- *Vergileme aynı vergilendirme dönemi için yapılmalıdır.*

Farklı dönemler için yapılan vergileme mükerrer olmaz.

- *Aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınmalıdır.*

Farklı matrahlar üzerinden alınacak vergiler mükerrer sayılmaz. Bu nedenle, daha önce matrah beyan eden bir mükellefe ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek vergiyle ilgili matrah, mükellefin matrah farkını oluşturur⁶⁰. Bunlardan sadece biri farklı olduğunda, mükerrerlikten bahsedilemez.

Mükerrer olarak salınan verginin önce mükellef tarafından kabul edilerek üzerinde uzlaşılması daha sonra fark edilerek düzeltme istenilmesi durumunda, salınan mükerrer verginin terkin edilmesi, uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarın da iadesi gerekir⁶¹. Verginin mükerrer olması halinin mutlak olmamakla beraber pek fazla mükellef tarafından yapılmayacağı düşünülmektedir⁶².

⁶⁰ Özyer, a.g.e., s.192.

⁶¹ Kızılot, a.g.e., s. 101.

⁶² Kürşat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I", **Yaklaşım Yayınları**, Mayıs, S:137, , 2004, s.193.

5.1.1.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde, mükellefin şahsında hata, yükümlülükte hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere vergilendirme hataları dört grupta toplanmıştır. 'Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları' olarak tanımlayabileceğimiz bu hatalar, hesap hatalarına göre, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgilidir. Değinilen özellik nedeniyle de, vergilendirme hataları ile ilgili hususlar, hesap hatalarına nazaran hukuki uyumsuzluk konusu telakki edilmeye daha yatkındır. Vergilendirme hataları, teorik nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklara ilişkindir⁶³.

Bu hatalar genellikle vergi dairesince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden doğmaktadır. Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanmaktadır⁶⁴.

5.1.1.2.2.1. Yükümlünün Şahsında Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin 1. bendine göre mükellefin şahsında hata bir verginin asıl borçlusu yerine, başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. İsim benzerliğinden kaynaklanan hatalarla verginin yükümlünün babasından veya oğlundan alınması, tüzel kişi adına salınması gereken verginin ortaklarından istenmesi gibi durumlar ise yükümlünün şahsında hataya örnektir.

5.1.1.2.2.2. Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasına 'mükellefiyette hata' denilmektedir.

Yani mükellefiyette hata, açık olarak vergi mükellefiyetinin kapsamına girmeyen veya vergiden muaf olan kimseden verginin istenmesi veya alınması, verginin uygulanma alanı dışında kalan kimselere vergilendirme işlemlerinin uygulanmasını ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu 118. maddesinin 2. bendinde diğer hata türlerinden farklı olarak mükellefiyette hatadan söz edebilmek için 'açık olma' ölçüsü getirilmiş bulunmaktadır.

⁶³ Öncel v.d., **a.g.e.**, s.179.

⁶⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s.101.

Aksi halde, yani vergiye tabi olma veya muafiyet durumunun tartışmaya müsait bulunması hallerinde, vergi hatasının varlığı kabul edilemez. Bu tür vergi uyuşmazlıklarına hukuki uyuşmazlık denilmekte ve bu kabil sorunların yargı organlarına halledilmesi gerekmektedir⁶⁵.

Vergi muafiyeti tanınmış kamu yararına çalışan dernekten belli bir verginin istenmesi, gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi, mükellefiyette hata örnekleri olarak gösterilebilir. Bunun gibi, olay sırasında yürürlükte olmayan hükümlere dayanarak vergi salınması da bir vergilendirme hatası oluşturur.

5.1.1.2.2.3. Verginin Konusunda Hata

Bu hata türü açık olarak vergi konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilmiş olan gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasından doğmaktadır.

Mükellefiyette hata uygulamasında olduğu gibi, bu hata türünde de ‘açık olma’ koşulu aranmaktadır. Ancak burada sözü edilen hata, mükellefiyetin kişiliği ile değil, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden doğan hatalardır⁶⁶.

Verginin konusunda hatada, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanıldığını gösteren bir işlem söz konusudur.

Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmış ise, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir⁶⁷.

Verginin konusunda meydana gelen hatayı iki ana başlık altında toplamak mümkündür.

- Vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi,
- Verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda, verginin konusunda hata yapılması söz konusu olacaktır⁶⁸.

⁶⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.71.

⁶⁶ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s. 104.

⁶⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1989, s.155.

⁶⁸ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.105.

Mükellefiyette hata ve vergi konusunda hata türlerine ilişkin çözümlemelerimiz birlikte düşünüldüğünde bu iki hata türünün birbiriyle kolayca karışabildiği anlaşılr. Bu karmaşık durum vergi yükümlülüğü ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran ‘vergiyi doğuran olay’dan kaynaklanmaktadır. Daha açık bir anlatımla, her hangi bir kişi için vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmaması durumunda yükümlülük söz konusu olmayacağı gibi vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaz⁶⁹.

5.1.1.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin 4. bendinde yer alan tanımlaya göre, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, ‘aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.’

Ayrıca basit usule tabi olmanın koşullarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de bu durumun meydana geldiği takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi, vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır⁷⁰.

Bilindiği gibi, vergiler yapılarına göre belli dönemi kapsar veya vergi dönemseldir. Örneğin, KDV harcamalar üzerinden alınması nedeniyle dönemseldir. Bunun dışındaki vergilerin çoğu dönemseldir.

Örneğin, Gelir ve Kurumlar Vergisi bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içerisinde vergilendirilmektedir. Bu dönem içerisinde hata yapılması vergi hatasıdır.

Dönemsel vergiler bazen bu dönemin hepsini kapsamayabilir. Buna ‘kıst dönem’ denir. Vergileme de bu kıst dönemine göre yapılır veya muafiyet belli bir süreli olabilir. Bu süre dolmadan vergilendirilmeye gidilmesi ya da süre dolmasına rağmen vergilendirilmeye gidilmemesi vergi hatası olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun dışındaki hatalar hukuki hatalardan olup bu yasadaki usule göre düzeltilemez. Yani yargı yoluna gidilmesi gerekir⁷¹.

⁶⁹ Öncel, v.d., a.g.e., s.180.

⁷⁰ Ahmet Özdemir, **Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1983/58, Ankara, 1983, s.75.

⁷¹ Bayraklı, a.g.e., s..37-38.

5.1.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi kanunlarının, yasa koyucunun amacına uygun bir şekilde uygulaması ve fonksiyon görmesi bakımından, vergi hatalarının düzeltilmesi gereği vardır.

Vergi ilkelerinin gereklerine uygun olarak hazırlanmış bir vergi yasasının, ortaya çıkabilen hatalar nedeniyle sağlıklı bir şekilde uygulanamaması söz konusu ilkelerden fedakarlık edilmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Bu bakımdan, bu hataların varlığı halinde, düzeltme çabası içerisinde bulunulması ihtiyacı vardır⁷².

Söz konusu vergi hatalarının nasıl ortaya çıkarılabileceği VUK'nun 119. maddesinde sayılmıştır. Buna göre vergi hataları şu şekilde ortaya çıkabilmektedir;

- ***İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,***

İlgili memur, mükellefin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri konusunda belge kabul eden veya işlemleri gerçekleştiren görevlidir.

Bu görevlinin hatayı dosya taraması sırasında tespit etmesi halinde hatayı bulmasından, işlem gerçekleştirirken (beyanname üzerine tahakkuk fişi düzenlemesi sırasında olduğu gibi) rastlaması halinde hatayı görmesinden söz edilebilir. Bununla birlikte görme ve bulma kavramları çok kesin olarak ayrılmayabilir ama bu ayrımın yapılamamasının da bir önemi yoktur⁷³.

- ***Hatanın üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,***

İdari teşkilat içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir kademeleşme, başka bir deyişle ast-üst ilişkisi vardır. Buna hiyerarşi denir. Üstün ast üzerinde yönetme yetkisi vardır. Bu yetkinin bir sonucu olarak da üst ast üzerinde denetim yetkisine sahiptir. Bir kamu kuruluşunda üstün hangi makam olduğu kuruluşla ilgili mevzuatta belirtilir⁷⁴.

Vergi idaresinde de, üst makamların, astlarının işlemlerini denetleme yetkileri mevcuttur. Vergi idaresinde üst makamlar, gelir idaresi başkanı ve başkanlık bürokratları, vergi dairesi başkanı ya da başkan yardımcısı, grup müdürleri, müdürler, şube müdürleri, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde, vergi dairesi müdürü ya da müdür yardımcısı, mal müdürü ve servis şefleridir.

⁷² Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, s.67.

⁷³ Özyer, **a.g.e.**, s.194-195.

⁷⁴ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996,s.316.

Bunlar yükümlü ya da sorumlu ile ilgili herhangi bir belgeyi paraf veya imza ederken ya da mükellef dosyasını incelerken hatayı görebilecekleri gibi⁷⁵ hiyerarşik denetim yetkileri çerçevesinde yapacakları denetimlerde de bu hataları bulabilirler.

- ***Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,***

Vergi idaresinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftişe tabi tutulur. Bu arada işlemlerin doğru olup olmadığı, mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılır⁷⁶. İşte bu araştırma faaliyetleri sırasında da vergi hataları ortaya çıkarılabilir.

Maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri tarafından yapılan teftişler sırasında vergi hatası ortaya çıkarılmış olabilir. Örneğin, yapılan tevkifatın oran veya tutarının yanlış olduğu anlaşılabılır⁷⁷.

- ***Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması,***

Vergi incelemesi, mükellefin beyan ettiği ve ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması amacıyla yapılan incelemedir⁷⁸. VUK'un 135. maddesine göre, vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, vergi dairesi başkanları, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Ayrıca, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelir idaresi başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Belirtilen görevlilerce yapılacak bir vergi incelemesinde de vergi hataları ortaya çıkarılabilir. Vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak olduğuna göre, mükellefin lehine ve aleyhine olan tüm durumlar bir arada değerlendirilmelidir⁷⁹. Dolayısıyla mükellefin sadece aleyhine olan hatalar değil, lehine olan hataların da tespit edilmesi gerekmektedir.

⁷⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.124.

⁷⁶ Kızılot, v.d., **a.g.e.**, s.124.

⁷⁷ Özyer, **a.g.e.**, s.195.

⁷⁸ Cemal Çakıcı, **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**, Beta Basım, İstanbul, 2002, s.427.

⁷⁹ Dş. 3.D. 19.06.1997 gün ve E.1996/177, K.1997/2593.

İncelemeyi yürüten görevli, inceleme sonuçlarını bir inceleme raporunda belirtir. İnceleme raporu delilli ve gerekçeli olmalıdır. Bu rapor, vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi de bu rapordaki esaslara göre vergi tarh ve ceza kesme işlemlerini yapar.

Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlıdır ve bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisine sahip değildir⁸⁰. Dolayısıyla, vergi inceleme raporlarında bulunabilecek vergi hatalarını düzeltme konusunda yetkisi olmasa da, vergi dairesince bu hatalar ortaya çıkarılabilir.

- ***Hatanın mükellefin müracaatı ile meydana çıkarılması,***

Vergi hatasının, mükellefin başvurması sonucu ortaya çıkarılması da mümkündür.

Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasına özgü bu yol, mükellefin varlığını ileri sürdüğü vergi hatasına ilişkin olarak ilgili vergi dairesine başvurması ile suretiyle istenir⁸¹.

5.1.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar

VUK'un 120. maddesi hükmü uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi⁸² müdürü karar verir. Vergi dairesi hatanın miktarına bakmaksızın düzeltilmesine karar verebilir. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahip bulunmaktadır.

Söz konusu yetki, doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan başkasına devredilemez⁸³.

Düzeltilme isteğinin reddedilmesi durumunda mükellef, kalan süreye göre vergi mahkemesine veya Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedir⁸⁴. Ayrıca, vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden her hangi bir sınırlama getirilemez. Buna göre, vergi dairesi hatanın miktarına bakmaksızın düzeltilmesine karar verebilecektir⁸⁵.

⁸⁰ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, s.195.

⁸¹ Mehmet Ezhan Doğrusöz, **a.g.t.**, s.18.

⁸² İlgili vergi dairesi tabirinden, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, tahsil eden ve vergi hatasını yapan vergi dairesi anlaşılmalıdır.

⁸³ Şenay Oto, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", **Vergi Sorunları**, S.97, Ekim, s.67.

⁸⁴ Bilici, **a.g.e.**, s.123.

⁸⁵ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.110.

5.1.1.5. Vergi Hatasını Düzeltme Yolları

Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesinde, 'Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzenlenir.' denilmektedir.

Gerek vergiler gerek cezalar bakımından yapılacak düzeltme için kanunda iki yol düzenlenmiştir. Buna göre düzeltme işlemi ya vergi dairesince re'sen yapılır ya da yükümlü başvurusu üzerine gerçekleşir⁸⁶.

5.1.1.5.1. Re'sen Düzeltme

Re'sen düzeltme, vergi hatasının her hangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir⁸⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre, vergi idaresince tereddüt edilmeyecek derecede açık ve kesin vergi hatalarının, mükellefin her hangi bir başvurusu olmasa dahi, re'sen düzeltebilmesine olanak sağlamıştır. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, bazen mükelleften istenen veya alınan vergilerin hatalı olduğu açık ve mutlak olarak tespit edilebilir. İdarece tereddüt edilmeyen vergi hataları re'sen düzeltilir.

Bu gibi durumlarda, düzeltme yapılmasının mutlaka mükellef tarafından istenmesi şart değildir. Mükellef lehine yapılan düzeltme işlemlerinde düzeltme fişi düzenlenir ve bir örneği mükellefe tebliğ edilir⁸⁸.

Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur⁸⁹. Yükümlü lehine yapılan düzeltme sonucu, yükümlünün geri alacağı bir paranın bulunması halinde, yükümlünün kendisine düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde vergi dairesine başvurması gerekir.

⁸⁶ Öncel v.d., **a.g.e.**, s.182.

⁸⁷ Candan, **a.g.e.**, s.229.

⁸⁸ Öztürk, **a.g.m.** s.50.

⁸⁹ Nurettin Eroğlu, Ali Uysal, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005, s. 195.

Aksi takdirde, süre hak düşürücü⁹⁰ olduğundan, alacak hakkını kaybeder. Düzeltme yükümlü aleyhine ise, yani düzeltme sonucu ek bir vergi borcu çıkıyorsa, ek verginin yükümlüye tebliği gerekir.

Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmemektedir⁹¹. Yükümlü, bu tebliğ üzerine genel dava açma süresi içinde dava açabilir. Bu genel dava süresi, 30 gündür (VUK. md.121).

Dava açmazsa, düzeltme ile salınan vergi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün geçtikten sonra, yani dava açma süresi dolduktan sonra, tahakkuk edecektir. Ödeme vadesi ise, tahakkuk tarihinden itibaren birinci ayın sonunda dolacaktır⁹². Vergi idaresi re'sen düzeltme yetkisini ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanabilir.

Yani, hatanın yükümlü ya da vergi dairesi tarafından yapılması halinde dahi, düzeltme zamanaşımı süresi içinde re'sen düzeltilmesi mümkündür⁹³.

Örneğin, mükellef (A) yıllık gelir vergisi beyannamesinde 30.000 TL matrah beyan etmiş ve bu matrah üzerinden hesaplanan vergi de tahakkuk ettirilmiştir. Aradan altı ay geçtikten sonra yapılan teftiş sonucu, verginin 10.000 TL eksik hesaplanarak tahakkuk ettirildiği saptanmıştır.

Bu durumda;

- Başlangıçta hata yapılmamış olsaydı 10.000 TL, tahakkuk fişi işe tarh ve tahakkuk ettirilecekti. Yani hata, tahakkuk fişinde yapılmış olmaktadır. Böyle olmasına karşın 10.000 TL, mükellefe ihbarname ile tebliğ edilecektir.
- Mükellef (A)'nın bu düzeltme yolu ile yapılan tarhiyata karşı dava açma hakkı saklıdır (VUK md. 121).
- Dava açılmadığı takdirde, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün geçtikten sonra (yani dava açma süresi dolduktan sonra) vergi tahakkuk edecektir. Ödeme vadesi ise, tahakkuk tarihinden itibaren birinci ayın sonunda dolacaktır.

⁹⁰ Bir hakkı ortadan kaldıran süre aşımıdır. Zamanaşımından farklı bir kavramdır. Hak düşürücü sürede söz konusu şey üzerindeki hak tamamen ortadan kalkmış iken, zamanaşımında kanun tarafından belirtilen zamanın dolması ile söz konusu hak yada borç bir eksik borca dönüşür. Yani hak düşürücü süreye uğramış bir borç ifa edilemez alacaklı tarafından istenemez. hak düşürücü süreye uğramış bir borcun tahsil edilmesi durumunda sebepsiz zenginleşme davası ile geri alınabilir. Ancak zamanaşımına tabi bir borç eksik borç hüviyeti kazanır. Yani zamanaşımına uğramış bir borcun tahsil edilmesi durumunda geri alınması mümkün değildir. bu borç artık tabii(eksik) borç statüsündedir.

⁹¹ Eroğlu v.d., **a.g.e.**, s.195.

⁹² Özbalcı, **a.g.e.**, s.384.

⁹³ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayıncılık, Konya, 2004, s.156.

5.1.1.5.2. Başvuru Üzerine Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, yükümlülere vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteme hakkını tanımıştır.

Buna göre, ceza muhatapları da vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebileceklerdir⁹⁴.

Vergi Usul Kanun'unda, "mükelleflerin" vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilecekleri belirtilmektedir. Vergi sorumlularının düzeltme talepleri kabul edilmemektedir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Danıştay içtihatları da, hataen fazla ödenmiş verginin sorumlu mal varlığında bir azalmaya yol açmadığı gerekçesiyle bu yönde idi.

Maliye Bakanlığı'nın görüşü de düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmede sorumluların kendilerinden fazla vergi istenen ya da alınan kişi olmadıklarından düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yönündedir⁹⁵. Ancak, hatanın kimin aleyhine yapıldığına bağlı olarak, sorumluların da düzeltme talebinde bulunabilecekleri kabul edilmelidir.

Örneğin, tevkifat doğru yapılmakla birlikte ödeme aşamasında bir hata yapılmış ise, bu durumda, tevkifatı yapanın düzeltme talep etmesi imkanı doğar⁹⁶.

Son yıllardaki Danıştay kararlarında, sorumlunun düzeltme istemek yetkisine sahip olduğu kabul edilmeye başlanmıştır.

Danıştay sistematik yorumla, düzeltme isteyebilecekler arasına vergi sorumlularını da dahil etmektedir.

Yüksek Mahkeme'ye göre, VUK'un 8. maddesinde, Kanun'un müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumlularına da dahil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için sorumlu tarafından düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır⁹⁷.

⁹⁴ Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", **Vergi Dünyası**, S:167, Temmuz 1995, s.138.

⁹⁵ Ürel, **a.g.e.**, s.256.

⁹⁶ Özyer, **a.g.e.**, s.197.

⁹⁷ Dş. VDDK. 11.4.1997 gün ve E.1995/194, K.1997/188.

Danıştay eski kararlarında, düzeltme başvurusunda bulunma hakkından yansıtımlı vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlanmak durumunda kalan kişilerin de yararlanacağını kabul etmiştir. Ancak bu görüşünden vazgeçmiş olduğu görülmektedir.

Buna göre, yansıtımlı vergilerdeki hataların düzeltilmesinin mükellefler tarafından istenilmesi olanaklıdır; vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan, yani vergi kendisine yansıtılan kişinin vergi yükünden kurtulabilmesi için, mükellef aleyhine adli yargı yerinde rücu davası açması gerekmektedir.

Yükümlü olsun olmasın tüm ceza muhatapları, vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini isteme hakkına sahiptirler⁹⁸. Ceza muhatapları, hatanın düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebilirler⁹⁹. Mükelleflerin düzeltme taleplerini idari işlem türleri açısından iki kısımda değerlendirmek gerekmektedir.

Bunlardan birincisi, mükellefin, idarenin tesis ettiği hatalı bir işlemin düzeltilmesini talep etmesi oluşturmaktadır. Buna karşılık ikinci tür düzeltme taleplerinde idare henüz bir işlem tesis etmemiştir.

İkincisi ise, hakkı olduğu halde bir istisnadan yararlanamayan mükellef istisnadan yararlandırılması için düzeltme talep edebilir. Bu tür talepleri, birinci türden ayıran en önemli özellik uyumsuzluğun doğrudan dava konusu yapılamamasıdır¹⁰⁰.

Zira bu ikinci durumda ortada henüz, mükellefin talebi ile ilgili olarak, idari davaya konu edilebilecek kesin ve icrai nitelikte bir işlem tesis edilmemiştir. Böyle bir işlem tesis edilmeden açılacak dava, incelenmeksizin reddedilir¹⁰¹.

VUK.'da başvuru için herhangi bir süre sınırlaması öngörülmemiş ise de, başvuru üzerine, ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme yapılabilir. Yapılan düzeltme başvurusunun geri alınabilmesi olanaklıdır.

Çünkü vergi kanunlarımızda yer alan hükümler açısından bunu engelleyen yasal bir düzenleme mevcut değildir¹⁰².

⁹⁸Candan, **a.g.e.**, s. 232.

⁹⁹Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.18.

¹⁰⁰Doğrusöz, **a.g.t.**, s.75.

¹⁰¹Dş. 7D. 23.12.1985 gün ve E.1984/141, K.1985/3333.

¹⁰²Doğrusöz, **a.g.t.**, s.75.

Mükellefin düzeltme dilekçesi üzerine vergi dairesince beyannamede matrah hatası yapılıp yapılmadığının incelenmesi, hata yapılmışsa düzeltme fişi ile fazla verginin terkin edilmesi, şayet hata olmadığı anlaşılmış ise düzeltme talebinin reddi ile durumun mükellefe yazı ile bildirilmesi gerekmekte olup, düzeltme talebi üzerine hiç bir işlem yapılmadan doğrudan doğruya ödeme emri tanzim ve tebliği kanuna aykırıdır¹⁰³.

5.1.1.6. Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki neden, özel hukukta olduğu gibi kamu yararadır; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak amacı yoktur. Vergi dairesi alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli olma zorunluluğunu duyacak ve böyle kamu yararı kadar tek tek kişilerin yararı da korunmuş olur.

Vergide istikrar ilkesinin bir gereği olarak, vergi hatalarının düzeltilmesi bakımından bir zamanaşımı süresi öngörülmemiştir. Kanunda zamanaşımı terimi kullanılmakla beraber, bu süre niteliği itibariyle hak düşürücü bir süredir¹⁰⁴.

Düzeltilme zamanaşımını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi, '114. maddede yazılı zamanaşımı süre dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.' demek suretiyle 114. maddeye atıf yapmıştır.

114. maddede ise, vergi alacağının dolduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacakları açıklanmıştır.

Aynı Kanun'un 19. maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı kabul edilmiştir.

Bu durumda, vergi hatası bulunan bir vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde ortaya çıkarılmayan vergi hataları, bu sürenin geçirilmesinden sonra düzeltilemeyecektir. Düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıç ve sona ermesi, tarh zamanaşımı süresi ile aynı olmaktadır¹⁰⁵.

¹⁰³ Dş. 4D. 22.2.1985 gün ve E.1984/1145, K.1985/534.

¹⁰⁴ Öncel v.d., a.g.e., s.183.

¹⁰⁵ Candan, a.g.e., s.212.

Düzeltilme zamanaşımı hem yükümlünün başvurusu üzerine yapılan hem de idare tarafından re'sen yapılan düzeltmeler için geçerlidir.

Bu sürenin dolması ile hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğan taraf olarak yükümlü ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır¹⁰⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi üç özel durum için ek bir süreye yer vermektedir. Buna göre, düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
 - İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
 - İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı AATUHK'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.
- Bu durumda zamanaşımı bir yıl uzatılmış yani 6 yıla çıkmış olmaktadır.

5.1.7. Düzeltmenin Sonuçları

Şimdi de vergi hatalarının düzeltilmesinin gerek idare gerekse mükellef açısından sonuçlarının neler olduğunu ele alalım.

5.1.7.1. İdare Açısından Sonuçları

Uyuşmazlığın, düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlık sona ermiş bulunmaktadır. Böylelikle ortaya çıkan sorun başlangıçta halledilmiş olmakta ve idare, bir daha söz konusu uyuşmazlıkla ilgilenmekten kurtulmuş olmaktadır.

İdarenin ortaya çıkan hatayı, mükellefi yargı yoluna başvurmaya zorlamadan kendi bünyesi içinde, düzeltme yoluyla gidermesi mükelleflerin idareye güven duymasını ya da güveninin artmasını sağlamaktadır.

Vergi uyuşmazlığının düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin idare açısından diğer bir sonucu da, idarenin olayın yargıya intikal etmesi durumunda uğrayacağı emek ve zaman kaybını önlemesi olmaktadır.

Olayın idare açısından diğer bir sonucu da, davayla ilgili harçlar ve bazı giderlerin uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi ile birlikte önlenmiş olmasıdır.

¹⁰⁶ Öncel v.d., **a.g.e.**, s.183.

5.1.7.2. Mükellef Açısından Sonuçları

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu bir yönde bir etki yaratmakta ve uyuşmazlığa konu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluk ortadan kalkmakta ve uyuşmazlık da sona ermektedir.

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, emek ve zaman kaybını önlemektedir.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açılması, daha sonra da Bölge İdare Mahkemeleri ya da Danıştay'da uyuşmazlığın sürdürülmesi, önemli ölçüde zaman ve emek kaybına neden olmaktadır. Ayrıca dava dilekçelerinin hazırlanması ve davanın izlenmesi için yapılan çeşitli giderler de uyuşmazlığın maliyetini arttırıcı unsurlar olmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada düzeltme yoluyla çözümlenmesi sonucu, mükellefler söz konusu giderleri de yapmaktan kurtulmaktadır¹⁰⁷.

5.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarında Cezalarda İndirim

Vergi hukukumuzda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 376. madde olarak getirilen cezalarda indirim müessesesi ile kesilen cezayı, itiraz etmeksizin ve dava konusu yapmaksızın kabul ederek ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi ile mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların, yargı organına intikal ettirilmeden, kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde çözümlenmesi amaçlanmıştır¹⁰⁸. Şimdi cezalarda indirim müessesesini detaylı bir şekilde ele alalım.

5.1.2.1.Genel Açıklama

Cezalarda indirim müessesesi, gerek idareyi gerekse mükellefi, vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda girmiştir¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.139-140.

¹⁰⁸ Yafes Pehlivan, "Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları", **E-Yaklaşım Yayınları**, Temmuz, 2005, S: 151, s.1.

¹⁰⁹ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.333.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi olarak 1961 yılında kabul edilen cezada indirim müessesesi; unutmama, yanıltma nedeniyle vergi ziyaına sebebiyet veren yükümlülerin istemeyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezaya maruz kalmalarından manen de müteessir olacaklarını dikkate alarak cezada indirim yapılması kabul edilmiştir.

Cezada indirim müessesesinin uygulanmasında, cezalarda yapılan indirimin oranı, başlangıçta; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarında, birinci defada üçte ikisi olarak belirlenmiş ancak; 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile yarısının indirilmesi benimsenmiştir. 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yapılan değişiklikle cezada indirimden yalnızca vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yararlandırılması öngörülmüştür. 1999 öncesi dönemlere ilişkin ceza kesilmesi işlemleri için VUK'un 376. maddesinin, değişmeden önceki şekline göre uygulama yapılacaktır¹¹⁰.

5.1.2.2.Cezalarda İndirimin Kapsamı

Ceza indirimi, VUK'nun 376. maddesi hükmüne göre, ikmalen ve re'sen salınan vergiler nedeniyle kesilecek vergi cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezaları için uygulanabilecektir. Ayrıca, tekerrür uygulanması nedeniyle kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezalarında yapılan ilave cezalar için de, ceza indirimi uygulanır¹¹¹.

Bir vergi aslına bağlı olarak kesilen ya da bir vergi kanunun ihlali dolayısıyla kesilen cezalar bakımından kanun koyucu, verginin türü bakımından herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Bu itibarla Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilen cezalarda indirim yoluna başvurulabilir¹¹². Fakat indirimin kapsamına vergi asılları girmemektedir. Gerekli tüm şartlar yerine getirilse dahi, vergi asıllarında, bunların zamları ile fon kesintilerinde indirim yapılması mümkün değildir¹¹³.

¹¹⁰ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.142.

¹¹¹ Eroğlu, **a.g.e.**, s.691.

¹¹² Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.22.

¹¹³ Candan, **a.g.e.**, s. 411.

Burada önemle üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise, ceza indirim konusunun sadece Vergi Usul Kanunu kapsamında kalan cezalar için geçerli olmasıdır. Ancak Kanun kapsamında olmakla beraber örneğin; hapis, ağır hapis ve iş yeri kapatma cezalarının indirimine konu edilmesi söz konusu olamaz. Bununla birlikte 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda öngörülen vergi cezalarında indirim yapılması VUK'un 376. maddesi kapsamında değildir.

Diğer taraftan yine Vergi Usul Kanun'u kapsamında uygulanan 344. maddenin 3. bendinde yer aldığı üzere, vergi ziyaına yine aynı Kanun'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi nedeniyle 3 kat, iştirak edenlere ise bir kat olarak kesilenler de indirim hakkından yararlanabileceklerdir. Ancak bu tür fiilleri nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 359.-361. madde hükümlerine göre, Ağır Ceza Mahkemeleri'nde yargılanabilecekleri tabiidir¹¹⁴.

5.1.2.3. Cezalarda İndirimden Yararlanma Koşulları

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmek için, vergi aslı ve cezasının dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde indirimli ödeme isteminde bulunulması ve vergi aslı ile indirim yapıldıktan sonraki cezanın Kanun'da belirtilen süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

5.1.2.3.1. Vergi Aslı ile Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Ceza indirimden yararlanmanın ilk şartı, tutarında indirim talep edilecek cezanın dava konusu edilmemesidir. Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, davadan vazgeçilmiş ise ceza indirimden yararlanılır. Eğer açılan dava üzerine vergi mahkemesi bir karar vermişse, bu karar üzerine bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilip ceza ödenmek istenilse dahi ceza indirim uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Dava açma üzerine, cezanın türünün değişmesi durumunda da, durum aynıdır. Örneğin, kaçakçılık cezalı bir tarhiyat nedeniyle vergi mahkemesinde dava açan bir mükellefin, açmış olduğu dava sonunda, kaçakçılık cezasının vergi ziyai cezasına çevrilmesi durumunda vergi ziyai cezası için de, ceza indirim talebinde bulunulamaz.

¹¹⁴ Alpaslan, v.d., **a.g.m.**, s.4.

Vergi aslı için dava açılıp ceza için dava açılmadığı durumlarda da ceza indirimi uygulaması yapılmayacaktır¹¹⁵.

Adi ortaklarda Katma Değer Vergisi açısından adi şirketin tüzel kişiliği olmadığından verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi adına tarhiyat yapılmakta ancak beyanname ortaklık adına verildiğinden ceza ortaklık adına kesilmektedir.

Aynı şekilde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da ortaklık adına kesilmektedir. Bu durumlarda ortaklardan birinin cezada indirim talebinde bulunması yeterlidir¹¹⁶.

Adi şirketlerde ortaklık kazancı nedeniyle ortakların beyan etmeleri gereken gelir vergileri ile adi ortaklıkta ortakların müteselsil sorumluluğunun aranmadığı gelir vergi tevkifatı için ortaklar kendi paylarına isabet eden vergi ve cezalar için ancak ayrı ayrı talepte bulunabilirler¹¹⁷.

Kollektif şirketlerin ise ceza indiriminden yararlanabilmesi için, kollektif şirketin beyan dışı bırakmış olduğu matrah veya matrah farkı için ortaklar adına salınan vergiler ve bu vergiler dolayısıyla şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezalar, 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmamış ve ceza indirimi talep edilmiş olmalıdır.

Yani, kollektif şirket ortakları adına tarh edilen vergiler için, ortaklardan herhangi birinin veya sadece kollektif şirket tüzel kişiliği adına kesilmiş olan vergi cezası için dava açılmış olması durumunda kollektif şirket ceza indiriminden yararlanamaz¹¹⁸.

¹¹⁵ A. Murat Yıldız, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları, Ağustos, 2008, s.26, <www.yildizymm.com/.../VERGI%20UYUSMAZLIKLARININ%20IDARI%20YOLDAN%20%20Ç.>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).

¹¹⁶ Özyer, **a.g.e.**, s.678.

¹¹⁷ Hakan Ay, Ömer Çakıcı, “Vergi Cezalarında İndirme”, **Maliye Postası**, S: 530, 2002, s.59.

¹¹⁸ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 692-693.

5.1.2.3.2. Dava Açma Süresi İçinde İndirim İçin Başvuruda Bulunulmuş Olması

Ceza indiriminden yararlanmak için gerekli bir diğer şart, indirimden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya AATUHK'na göre teminat göstererek¹¹⁹ vadesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmediir.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinin 2. fıkrası uyarınca söz konusu 30 günlük sürenin son gününün mali tatile (1-20 Temmuz) denk gelmesi durumunda sürenin 7 gün uzayacağı ifade edilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca bu süre içerisinde yapılacak ceza indirimi talepleri de geçerli olacaktır. Mezkur Kanun maddesinde başvurunun yazılı olup olmayacağı konusunda herhangi bir açıklama yoktur.

Bundan dolayı yazılı veya sözlü olarak yapılan başvuru geçerlidir. Başvurunun sözlü olarak yapılması durumunda, bunun bir tutanakla düzenlenmesi gereklidir¹²⁰.

Ancak, uzlaşma isteminde bulunan mükellef ya da ceza sorumlusu, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren her hangi bir süre içinde, Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunamaz.

Aynı şekilde, tarhiyat yapıldıktan sonra uzlaşma isteminde bulunan ancak toplantı günü uzlaşmaya katılmayan mükellefin, uzlaşmanın temin edilmediğine dair tutanağın kendisine tebliği üzerine, Vergi Usul Kanunu'nun yine 376. maddesine göre cezada indirimden yararlanması söz konusu olamaz.

¹¹⁹ Teminat olarak; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir). İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, mükellef ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını belirtilen süre içerisinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. İndirim talebinde bulunan mükellefe talepte bulunduğu vergi ve ceza indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında herhangi bir indirim söz konusu olmayıp sadece cezada indirim uygulanmaktadır.

¹²⁰ Candan, **a.g.e.**, s. 426-427.

Kendilerine vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine, vergi mahkemesine başvuranlar, dava açma süresi içinde, vergi mahkemesince de karar verilmemiş olması koşuluyla, davadan vazgeçmek suretiyle cezada indirim talebinde bulunabilirler. Ancak, dava açma süresinin dolmasından sonra, davadan feragat edilerek cezada indirim istenmez¹²¹.

5.1.2.3.3. Vergi Aslı ile Cezanın İndirim Yapıldıktan Sonraki Kısımının Kanunda Öngörülen Süre İçinde Yapılması

Ceza indiriminden yararlanabilmenin koşullarından bir diğeri, vergi aslı ile indirimden sonra kalan ceza tutarının, vadesinde veya teminat gösterilmek üzere, vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesidir.

Ödemenin tamamının vadesinde yapılmaması durumunda, mükellef ya da ceza sorumlusu, indirimden yararlandırılmaz ve vergi aslı ile birlikte cezanın tamamının tahsili yoluna gidilir.

Ödeme vadesi, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Dava açma süresi ise, ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden başlayarak 30 gündür. Bir aylık ödeme süresi de bu tarihten başlar.

Teminat gösterilmesi durumunda bir aylık süreye üç ay daha eklenir ve toplam süre dört ay olur. Uzlaşmadan vazgeçilip indirim talep edildiğinde, ödeme süresinin başlangıcı, ek dava açma süresinin bittiği tarihtir.

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunda, indirim talebinin, tebliğ edilen vergi veya cezaya ilişkin dava açma süresi içinde yapılması şarttır. Ancak, bu durumda, ödeme vadesi vergi ve cezada ayrı ayrı hesaplanır¹²². Mükellef veya ceza muhatabı, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve indirilmiş vergi cezasını kanunda öngörülen süre içinde ödemezse, cezalarda indirim talebinden yararlanamaz (VUK md.376/2). Bu takdirde ödenmeyen vergi ve ceza miktarına ek olarak, indirilen ceza miktarı da tahsil edilir¹²³.

¹²¹ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.148-149.

¹²² Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.150-151.

¹²³ Candan, **a.g.e.**, s..429.

5.1.2.4. Cezalarda İndirim Oranı

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre indirilecek ceza oranı, vergi ziyayı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için farklıdır. Buna göre,

- Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçu işlenmiş olması nedeniyle kesilen cezaların ilk defasında yarısı, müteakiben kesilecek bu nevi cezalarda ise, üçte bir oranında indirim yapılır.
- Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçu işlenmiş olunması durumunda, kesilecek usulsüzlük cezası, her defasında üçte bir oranında indirilir. Yani, usulsüzlük suçunun bir veya birden fazla işlenmiş olmasının yapılan indirim oranına bir etkisi yoktur. Usulsüzlüğün her defasında ceza miktarı üçte bir oranında indirilir.

Madde metninde geçen “ilk defa” deyiminden ise, ilk defa kesilen kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezasının muhatabına tebliğinden önce işlenmiş olan bütün kaçakçılık, ağır kusur veya kusur fiillerine ait cezalar, indirim uygulanması bakımından ilk defa işlenmiş sayılır ve yarısı oranında ceza indirimi yapılır¹²⁴.

Vergi ziyayı cezasında yapılacak ½'lik indirim, bir mükellefin, tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır. Bundan sonra kesilecek cezalarda sürekli olarak üçte bir oranında indirim uygulanacaktır.

Cezada indirim talebinde bulunan kişinin, aradan 15 yıl geçtikten sonra yine bir başka vergi ziyayı için indirim talebinde bulunması durumunda, 15 yıllık süre geçmiş olmasına rağmen yararlanabileceği indirim oranı 1/3'tür.

Bu arada belirtilmesi gereken bir başka husus da, ½'lik indirimin her vergi türü için ayrı ayrı olmadığıdır. Yani, KDV nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezasından biri için indirim isteminde bulunan ve indirimden yararlanan bir mükellef, daha sonra Gelir Vergisi yönünden yapılan bir inceleme sonucu kesilen vergi ziyayı cezasından dolayı ancak 1/3 oranında bir indirimden yararlanabilir¹²⁵.

¹²⁴ Eroğlu, **a.g.e.**, s.695.

¹²⁵ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.154,155.

5.1.2.5. Cezalarda İndirimin Sonuçları

Şimdi de cezalarda indirim müessesesinin gerek idare gerekse mükellef açısından sonuçlarının neler olduğunu ele alalım.

5.1.2.5.1. İdare Açısından Sonuçları

Cezada indirim yoluyla uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinin idare açısından ortaya çıkardığı bir sonuç, bu uygulamanın emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemiş olmasıdır. Mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda, idare de, mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlayacak ve bir Hazine avukatının da dava ile ilgilenmesi söz konusu olabilecektir. Ayrıca, idare açısından davanın sonuçlanma durumuna göre, harç vb. giderler yapması ya da mükellefin bu tür giderlerini üstlenmesi de söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlığın, cezadan indirim yoluyla çözümlenmesi, bu sorunları ortadan kaldırmaktadır.

Mükellefin uyuşmazlığa konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve sonucunda da haklı çıkması yani davayı kazanması durumunda, idarenin bu vergi ve gecikme faizi ile cezayı, tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. Aynı durum, her hangi bir af yasasının çıkması nedeniyle, vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamının ödenmemesi şeklinde de, idare aleyhine bir sonuç doğurabilir.

Böylelikle, idarenin, indirimli ödeme uygulamasıyla belki de ilerde hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı kısmen de dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olmaktadır¹²⁶.

5.1.2.5.2. Mükellef Açısından Sonuçları

Cezada indirim yoluyla uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinin mükellef açısından ortaya çıkardığı bir sonuç, vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmının, indirimli ödeme hükümlerine göre ödenmesi sonucu, uyuşmazlık sona erdiğinden mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacaktır. Böylelikle, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması gerekmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat vb. giderleri de olmayacaktır.

¹²⁶ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.158-159.

İndirimli ödeme uygulaması ile mükellef cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır. Cezanın türüne ve cezada indirim isteminde bulunma sayısına göre, cezanın yarısı ya da üçte biri indirildiğinden mükellefler cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır.

Ayrıca uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, daha fazla tutar ödeme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi ile kurtulunmuş olunmaktadır.

Cezada indirim isteminde bulunan mükellefin, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını belirlenen vadeye kadar ödememeleri durumunda aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Vadesi içinde, söz konusu ödemelerin yapılmaması durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlandırılmamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadırlar.

İndirimli ödeme uygulamasının mükellef yönünden doğurduğu diğer bir sonuç da, ödeme süresinin teminat gösterilmesinde üç ay daha uzamasıdır. Böylelikle, teminat gösteren mükellef vergi dairesine yapacağı ödemeyi, üç ay daha geciktirerek, ödemeye ilişkin finansman sorununun çözümünü kolaylaştırmış olabilmektedir¹²⁷.

5.1.3. Pişmanlık ve İslah

Vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan uygulamalardan birisi de pişmanlık ve ıslah müessesesidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde, mükelleflerin vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesidir¹²⁸.

¹²⁷ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.157-158.

¹²⁸ Süleyman Aslıpek, Pişmanlık Ve İslah Müessesesi Ve Uygulamada Özellik Arzeden Durumlar, <<http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/68>>, Erişim Tarihi (02.10.2010).

5.1.3.1. Pişmanlık ve İslah Kurumunun Tarihsel Gelişimi

Pişmanlık ve ıslah müessesesine ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 348. maddesinde yer verilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile vergi gelirlerinde artış planmış ancak planlananın aksine vergi azalışları yaşanmış, vergi kaçakçılığı da yaygınlaşmıştır¹²⁹.

Sözü edilen 5432 sayılı Kanun 07.06.1949 tarihinde kabul edilerek 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹³⁰.

Kanun koyucu gerek dürüst vergi mükellefleri ile kötü niyetlileri aynı yere koymak istememesi gerekse VUK'da pişmanlık ve ıslah kurumunun dışında cezayı kaldıran hükümler mevcutken, kasten vergi kaybına sebep olanlara daha fazla müsamaha gösterilmemesi gerekçesi ile 1951 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı Kanun ile pişmanlık hükümlerini yürürlükten kaldırmıştır.

Gerek vergi mükellefleri yönünden gelen şikayetler gerekse toplumun belli kesimlerinin oluşturduğu baskılar neticesinde pişmanlık kurumu 6094 sayılı Kanun ile 'İslah ve Pişmanlık' adı altında yeniden uygulamaya konmuş ve vergi sistemi içindeki yerini almıştır. Yapılan bu değişiklikle 'hileli vergi suçu' pişmanlık kapsamına alınmış ve % 2 oranındaki pişmanlık zammı da kabul edilmiştir.

Daha sonra pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili olarak vergi mevzuatında aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır;

- 1980 yılında kabul edilen Kanun ile Emlak Vergisi'nde “pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı” hükmü getirilmiştir.
- 1981 yılında kabul edilen 2455 sayılı Kanun ile de “hileli vergi suçu” ibaresi kaldırılmıştır.
- Oranı %2 olarak belirlenen pişmanlık zammının günün ekonomik koşullarında düşük bulunup 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen gecikme zammı oranıyla paralel olarak artması sağlanmıştır.
- 1999 yılında uygulamaya konulan 4369 sayılı Kanun ile pişmanlık ve ıslah müessesesi yeniden düzenlenerek günümüzdeki şeklini almıştır¹³¹.

¹²⁹ Osman Selim Kocahanoglu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1983, s.409.

¹³⁰ Ahmet Kavak, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve İslah**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1993, s.5.

5.1.3.2. Genel Açıklama

Kanunlara aykırı davranışların cezalandırılması ceza hukukunun temel bir ilkesidir. Ancak, cezaların başka bir amacı da, fertleri ıslah ederek topluma kazandırmaktır. İşte vergi hukukumuzda da bu anlayıştan hareket edilerek pişmanlık müessesine yer verilmiştir¹³².

Vergi idaresince yapılan denetimler neticesinde, beyan dışı bırakılmış bir matrahın veya matrah farkının tespiti durumunda, saptanan matrah üzerinden ayrıca cezalı vergi tarhiyatı ile vergi ve ceza alınmaktadır. Bu hallerde salınan vergiler ile kesilen cezalar uyumsuzluk konusu yapılarak yargıya götürülebilmektedir. VUK'nun 371. maddesinde düzenlenen 'Pişmanlık ve Islah' kurumu ile idare ve mükellef arasında doğabilecek uyumsuzlukların bazı koşulların varlığı durumunda idari aşamada çözümlenmesi öngörülmüştür.

Bunun yanı sıra pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde, mükellefe durumunu düzeltme olanağı tanımaktadır. Pişmanlığın bir 'faal nedamet'¹³³ durumu olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmaktadır¹³⁴.

Pişmanlık kurumu sayesinde, mükellefler kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda kalmamakta, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek mükellefler idareye yakınlaşmakta, vergiye karşı direnç kırılmakta ve vergi duygusu yerleşip kökleşmesi sağlanmaktadır.

Mükellefin subjektif durumu, göz önünde tutulmakta, nedamet duymuş olması ceza uygulanmamasına etken olmaktadır¹³⁵.

5.1.3.3. Pişmanlık ve Islahın Tanımı ile Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergilerin zamanında beyan edilmemesi veya eksik ya da yanlış beyan edilmesi hallerini düzeltme imkanı sağlayan bir kurumdur.

¹³¹ Vakit Yaşar Akın, Vergi Hukukunda Pişmanlık Islah ve Islah Müessesesi, <http://www.alomaliye.com/2008/vahit_yasar_pismanlik.htm>, Erişim Tarihi (12.10.2010).

¹³² Nihat Edizdoğan, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa, 1986, s.125-126.

¹³³ Suçlunun işlemeye başlamış olduğu suçtan vazgeçip vermiş olduğu zararı onarma çabası.

¹³⁴ Recai Dönmez, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası**, S: 157 Mayıs, 1994, , s.77.

¹³⁵ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s. 160.

Aynı zamanda pişmanlık ve ıslah kurumu, kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, kaçakçılığa iştirak, kaçakçılığa yardım, kaçakçılığa teşvik, ağır kusur ve kusur niteliğindeki suçların cezalarının uygulanmasını önlemektedir¹³⁶.

Mezkur Kanun maddesinden hareketle pişmanlık ve ıslah; beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükellef veya sorumlusuna, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde hiç verilmemiş olan beyannamenin verilmesi, eksik beyannamenin tamamlanması veya yanlış beyannamenin düzeltilmesi ve yine aynı süre içinde vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi halinde, vergi ziyai cezasının kesilmesini ya da iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere kaçakçılık suçuna ilişkin kovuşturma yapılmasını ve cezaya hükmolunmasını önleyen bir kurumdur (VUK. md.344/2).

Danıştay da vermiş olduğu bazı kararlarda pişmanlık ve ıslah kurumunun amacını; yükümlüleri, yasaların sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörülle hareket edilerek yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak biçiminde görmektedir¹³⁷.

Mükellef veya vergi sorumlusunun subjektif durumu ve iyi niyeti göz önünde tutulmakta, nedamet duymuş olması ceza uygulamasını önlemektedir¹³⁸.

Başka bir ifadeyle, pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanmasıdır¹³⁹.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsamını, vergiler ile suç ve cezalar açısından olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

5.1.3.3.1. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Kapsamına Giren Vergiler

Pişmanlık ve ıslah, zamanında yapılmamış beyanın yapılmasını ya da yanlış veya eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine imkan sağlayan bir kurumdur. Bu bakımdan, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir.

¹³⁶ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet Maatbacılık, İzmir, 1997, s.43.

¹³⁷ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, 1993, s.156.

¹³⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s.254.

¹³⁹ Karakoç, **Pişmanlık ve Islah**, **a.g.e.**, s.10-11.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde 'beyana dayanan vergiler...' ifadesine yer verilmek suretiyle bu husus açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak, pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsamını belirleyebilmek bakımından, burada geçen vergi kavramının ne anlama geldiğinin belirlenmesinde yarar vardır. Vergi Usul Kanunu'nun birinci maddesine göre, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun uygulanması gerekir. Ayrıca, sözü edilen vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da Vergi Usul Kanunu'na tabidir. Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin "Vergi Kanunları'nın Uygulanması" kenar başlığı taşıyan (A) bendinde; bu Kanun'da kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Ayrıca vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

Yukarıda belirtilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu hükümleri, sadece vergi adı ile anılan kamu gelirleri hakkında değil, kapsamına giren resim ve harçlar hakkında da uygulanmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanına dahil olan resim ve harçların 371. maddede yer alan 'vergi' kavramının kapsamında yer alıp almadığı hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinin 'dar anlamda vergi' denilen, sadece vergi adıyla getirilmiş bulunan yükümleri mi, yoksa vergi dışındaki diğer mali yükümleri, yani resim ve harcı da kapsayan 'geniş anlamda vergi'yi mi kastettiği anlaşılamamaktadır.

Buna rağmen, kanun hükümlerini lafzi yorumlamak yerine, diğer yorum yöntemlerinden de yararlanmak suretiyle genişletici bir yorumla, pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulama alanına, diğer şartları taşımak kaydıyla, Vergi Usul Kanunu'nun uygulandığı tüm vergi, resim ve harçların dâhil olduğunu kabul etmek gerekir¹⁴⁰.

Bunun yanı sıra gerek Maliye Bakanlığı uygulamalarında, gerekse Danıştay'ın bu konu ile vermiş olduğu kararlarında, hangi vergi, resim ve harçların pişmanlık ve ıslah kapsamında uygulama alanı bulacağı açığa kavuşturulabilmektedir.

¹⁴⁰ Karakoç, Pişmanlık ve Islah, **a.g.e.**, s.19-20.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın görüş ve uygulaması, tapu harçlarının da pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanacağı yönünde olmuştur¹⁴¹.

Aynı şekilde süresi içinde verilmeyen muhtasar beyannamelerin de daha sonradan pişmanlık beyanıyla beraber verileceği şeklinde bakanlığın görüşüne rastlanılmaktadır¹⁴². Damga Vergisi'nde ise, pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanmayacağı ise yargı organının bu konuda vermiş olduğu kararlar ışığında belirlenebilmektedir. Genel olarak işlemler üzerinden alınan ve beyan usulü ile vergilendirilen damga vergisi de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmektedir.

Danıştay bu konuda "Damga Vergisi'nin süresinde ödenmemesi halinde mükellefler beyanname vermek suretiyle pişmanlık hükümlerinden yararlanacağından vergi ziyai cezası kesilemez¹⁴³." şeklinde karar vermiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinin son fıkrasında pişmanlık ve ıslah hükmünün Emlak Vergisi'nde uygulanmayacağı belirtilmiştir. Kanun koyucunun bu hükümle ilgili gerekçesi şu şekilde ifade edilmektedir:

"Bilindiği gibi Emlak Vergisi yaygın bir mükellef grubunu kapsamakta, bu vergideki beyanname sayısı beyana dayanan diğer vergilerle kıyas kabul etmeyecek ölçüde yüksek bulunmaktadır.

Pişmanlık müessesesine diğer vergilerde olduğu oranda, Emlak Vergisi'nde de başvurulması halinde ortaya çıkacak düzeltme ve sair işlemlerin takip ve intacı, bu beyannamelerin alınması kadar ağır külfetlere yol açacaktır.

Öte yandan, Emlak Vergisi'nde beyanname süresi ve cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerde olduğundan daha fazla kolaylık ve imkan tanınmış bulunduğundan pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükellefler bakımından ve vergi de, diğer vergilerde haiz olduğu ehemmiyeti de arz etmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin Emlak Vergisi'nde geçerli olmayacağı hükmü bu nedenle getirilmiştir."¹⁴⁴

¹⁴¹ MB'nın 01.05.1989 gün ve 244402-490/3609 sayılı İç Genelgesi.

¹⁴² MB'nın 13.02.1988 tarih ve 2-24466-371-535/78883 sayılı Özelgesi.

¹⁴³ Dş. 7.D. 09.02.1983 gün ve E. 1982/2030, K. 1983/214.

¹⁴⁴ Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli-Açıklamalı Türk Vergi Kanunları**, Temel Matbaası, İstanbul, 1992, s.556.

Bunun yanı sıra süresinde verilmeyen KDV beyannamelerinde olduğu gibi, haksız şekilde alınan KDV iadelerinin de pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlandığı söylenebilir.

Nitekim VUK'nun 341.maddesi ikinci fıkrası gereğince;

“...şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.” denmekte ve haksız yere vergi iadesine sebebiyet verme fiili, vergi ziyayı fiili olarak kabul edilmektedir.

Bu bağlamda KDV iadeleri alanların aldıkları fazla vergi iadesini kendiliklerinden vergi dairesine iade etmeleri halinde pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaları mümkün olmaktadır¹⁴⁵.

Kısaca toparlamak gerekirse, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, beyana dayalı belediye vergileri, Özel Tüketim Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür¹⁴⁶. Fakat Emlak Vergisi beyana dayalı bir vergi türü olduğu halde pişmanlık hükümleri bu vergi açısından geçerli değildir.

5.1.3.3.2. Pişmanlık ve Islah Kurumunun Kapsamına Giren Suç ve Cezalar

Pişmanlık ve ıslah, esas itibariyle vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler. Çünkü pişmanlık ve ıslah ile vergi kaybının ortadan kalktığı varsayılır. Yani, pişmanlık ve ıslah vergi kanunlarına aykırı olarak işlenmiş bir suç ortadan kaldırmaz. Fakat vergi kaybı unsurunu ortadan kaldırdığı varsayıldığı için o fiilden doğan suçla ilişkin cezanın uygulanmasını önler¹⁴⁷.

Böylelikle, pişmanlık ve ıslah kurumu sayesinde işlenmiş ve tamamlanmış olan vergi suçu cezalandırılmaz hale gelmektedir. Bu durum suçun işlenmesinden sonra meydana gelmekte, suç ve suçluluk devam etmesine rağmen cezanın uygulanmasına engel olmaktadır.

Çünkü kanun koyucu suç-ceza politikası bakımından bu hallerde ceza vermemeyi daha faydalı bulmaktadır¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Dş 7.D. 16.05.1991 gün ve E. 1989/2350, K. 1991/1637.

¹⁴⁶ M. Nadir Arıca, **Vergi Usul Kanunu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1989, s.1446.

¹⁴⁷ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Türk Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1990, s.225.

¹⁴⁸ Karakoç, Pişmanlık ve Islah, **a.g.e.**, s.28.

Beyana dayanan vergi sistemimizde vergi yükümlüleri eğitimsizlik, vergi bilinci ya da tecrübe eksikliklerinden dolayı vergilendirmeye ilgili ödevlerini tam yerine getirememekte, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilmektedirler. Bunun üzerine vergi idaresi mükellefler üzerine vergi ziyayı, usulsüzlük ya da kaçakçılık cezası uygulayarak vergi suçlarını bertaraf etme yoluna gidebilmektedir.

5.1.3.3.2.1. Vergi Ziyayı Suç ve Cezalarında Pişmanlık Kurumu

Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunabilmek için suçun tekemmül etmiş olması, başka bir ifadeyle vergi ziyayı meydana gelmiş olmalıdır¹⁴⁹.

Pişmanlık hükmü esas itibariyle, teşekküllü vergi ziyasına bağlı olan suçlarda, vergi cezasının kesilmesini önler.

Çünkü pişmanlık talebi ile ortadan kalkan sadece vergi ziyasıdır. Yani, pişmanlık talebinde bulunulması halinde, vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış hareket (fiil) ortadan kalkmaz; fakat vergi ziyayı meydana gelmemiş sayılır. Bunun sonucu olarak da, işlenen fiil ile tekabül eden suça ilişkin cezanın uygulanmasını önler.

Bu nedenle, pişmanlık kapsamına teşekküllü vergi ziyasına bağlı olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçu girer. Dolayısıyla, pişmanlık talebinin geçerli olması halinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez ve kaçakçılık suçu işlenmiş olması nedeniyle ceza hükmolunmaz¹⁵⁰.

Pişmanlık ve ıslah, ceza mahkemelerinde yargılanacak suçların cezalarını da kaldırır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca, biraz öncede bahsedildiği gibi kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs eylemlerini işleyenler hakkında da pişmanlık hükümleri uygulanır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanması halinde, bu kimseler hakkında özü geçen suçlar için yargılama yapılmaz¹⁵¹.

¹⁴⁹ Ashipek, **a.g.e.**, s.1.

¹⁵⁰ Eroğlu, **a.g.e.**, s.678.

¹⁵¹ Uluatam, v.d., **a.g.e.**, s.225.

Ayrıca pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan bir olayın kendiliğinden haber verilmesi olduğundan mükelleflerin pişmanlık talebiyle verdikleri beyannamelerde beyan ettikleri matrahlara vergi isabet etmemesi veya indirim ve mahsuplar nedeniyle ödenecek vergi kalmaması ya da zarar beyan edilmesi halinde vergi ziyayı bulunmadığından bahisle olaya pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusu olmamaktadır¹⁵².

5.1.3.3.2.2. Usulsüzlük Suç ve Cezalarında Pişmanlık Kurumu

VUK'nun 351.maddesinde usulsüzlüğün tanımı “vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.” şeklinde yapılmıştır. Vergi ziyayı suçunda ortada bir vergi kaybı söz konusu iken, usulsüzlük suçunda, vergi kaybına neden olabilecek tehlike suçunun varlığı meydana gelebilecektir.

Çünkü vergi mükellefi veya sorumlusu, vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak, vergi ziyayı için elverişli bir ortam oluşturmaya çalışmaktadırlar¹⁵³.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmü, esas itibarıyla vergi ziyayı meydana gelen ve vergi ziyayı dolayısıyla kesilecek olan vergi cezalarının kesilmesini önlemek için konulmuştur. Bu nedenle, pişmanlık hükmü gerek genel gerekse özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini önlemez. Uygulamada özel usulsüzlük cezası için pişmanlık hükmünün uygulanamayacağı konusunda bir tereddüt yoktur. Yani, özel usulsüzlük cezası için pişmanlık hükmü uygulanmaz¹⁵⁴.

Genel usulsüzlük cezalarının durumuna bakıldığında, ilke olarak VUK'nun 371. maddesine göre pişmanlıkla beyanname verilmesi genel usulsüzlük cezalarının kesilmesini engellememektedir. Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı görüş ve uygulamalarının zaman içerisinde değiştiği görülmektedir.

¹⁵² Mehmet Nadir Arıca, “Pişmanlık ve Islak Talebiyle Verilen Beyannamede Matrah Bulunmaması veya Zarar Gösterilmesi Halinde Müessesenin Uygulanması Mümkün Olacak Mıdır?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:127, Nisan,1999,s.8.

¹⁵³ Şafak Ertan Çomaklı, “Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:180, Eylül, 2003, s.180.

¹⁵⁴ Eroğlu, **a.g.e.** s. 679.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 63 Seri No.lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁵'nde pişmanlıkla verilen beyannameleri süresinde verilen beyanname olarak kabul etmiş ve böylece genel usulsüzlük cezası uygulamamıştır. Aynı şekilde geçmiş yıllarda Danıştay'ın, beyannamenin pişmanlık talebi ile verilmesi halinde usulsüzlük cezası kesilmeyeceği ile ilgili kararlarına da rastlanılmaktadır.

Ancak daha sonra yayımlanan 169 Sıra No.lu VUK Tebliği¹⁵⁶ ile 63 Seri No.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılarak süresinde verilmeyip sonradan pişmanlıkla verilen beyannameler için birinci derecede bir kat genel usulsüzlük cezası uygulanması mümkün kılınmıştır. Yani pişmanlıkla verilen beyannameler ilgili vergi dairesi tarafından kabul edildiğinde, yükümlüye VUK'nun 352-1/1. maddesi hükmü gereğince, birinci derecede bir kat usulsüzlük cezası kesilmesi gerekecektir.

Özellikle 169 Sıra No'lu VUK Tebliği'nin yürürlüğe girmesiyle gerek vergi idaresinin görüş ve uygulamaları, gerekse bu konuda Danıştay'ın yapmış olduğu değerlendirmeler “pişmanlık beyanı ile verilen beyannameler üzerine mükellefe, bir kat birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği ve böyle bir işlemde kanuna aykırı herhangi bir durumun oluşmadığı”¹⁵⁷ yönünde olmuştur.

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında bu konuda önemli sayılabilecek bir diğer husus ise, pişmanlık beyanında usulsüzlük cezasının iki kat uygulanması durumudur. Bununla ilgili yayımlanan 238 Seri No.lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁸ ile konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre pişmanlık hükümlerinden yararlanarak beyanname verilmesi ancak beyannamede matrah gösterilmemesi veya pişmanlık şartlarının yerine getirilmemesi halinde ilke olarak iki kat birinci derecede usulsüzlük cezası uygulanacaktır¹⁵⁹.

¹⁵⁵ 15.06.1963 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁶ 31.12.1985 gün ve 18975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁷ DVDDK. 06.05.1988 gün ve E.88/2, K.88/58.

¹⁵⁸ 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁹ Ürel, **a.g.e.**, s.352.

5.1.3.3.2.3. Kaçakçılık Suç ve Cezalarında Pişmanlık Kurumu

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılığa teşebbüs eden kişiler de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanırlar. Yani, kaçakçılığa teşebbüs suçunu işlemiş olan kişilerde, bu suçlarının tespit edilmesinden önce, bu suçu kendileri yazılı olarak ilgili makamlara haber verebilirler. Böyle bir durumda ise, bu kişiler için ceza kesilmez¹⁶⁰.

5.1.3.4. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanabilme Koşulları

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek bazı şartların gerçekleşmesine bağlıdır.

Başka bir deyişle, işlemiş olduğu suçlar nedeniyle cezalandırılmamak isteyen kimsenin VUK'nun 371. maddesinde belirtilen şartlarını yerine getirmesi gerekir. Bu şartlar, haber verme tarihinden önce ihbar yapılmamış olması, haber verme tarihinden önce incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna başvurulmamış olması, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde beyanname verilmesi, eksik ya da yanlış beyanların 15 gün içinde tamamlanması, verginin ve pişmanlık zammının 15 gün içinde ödenmesidir. Çünkü sayılan bu şartlar yerine getirilmeden pişmanlık ve ıslahtan yararlanılamaz. Yani pişmanlık talebi hükümsüz kalır. Aynı şekilde bu şartlardan birinin yerine getirilmemesi halinde de pişmanlık talebi geçersiz sayılacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilme şartları aşağıda detaylı olarak ele alınacaktır.

5.1.3.4.1. Haber Verme Tarihinden Önce İhbar Yapılmamış Olması

Pişmanlık hükmünden yararlanabilmesi için, mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce, bu durumun bir muhbir tarafından resmi bir makama yazılı veya sözlü olarak bildirilmemiş olması gereklidir.

Ancak, yapılan ihbarın pişmanlık talebini geçersiz kılabilmesi için ihbar dilekçesi veya ihbarın sözlü yapılması halinde beyanı tespit etmek için düzenlenmiş olan tutanağın, resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir (VUK md. 371/1).

¹⁶⁰ Eroğlu, a.g.e.,s.679.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmek için her şeyden önce ihbarın yükümlünün pişmanlık dilekçesinden önce yapılması gerekir. Böylece, ihbardan sonra verilen pişmanlık dilekçelerine değer verilmemiştir.

Çünkü ihbardan sonra verilen pişmanlık dilekçelerinin kendiliğinden değil zorunlu olarak verildiği varsayılmaktadır. Bu varsayımın aksini ispat etmek mümkün değildir¹⁶¹.

İhbarın her hangi bir resmi makama yapılması gerekir. Örneğin bu makam, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, savcılık ya da diğer bir idari organ ile inceleme elemanı olabilir. Ancak bu resmi organlara yapılan ihbarın pişmanlık ve ıslah talebinde bulunulan konuyla ilgili olması gerekir¹⁶².

5.1.3.4.2. Haber Verme Tarihinden Önce incelemeye Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması

Haber vermenin kendiliğinden olmasını sağlamak üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinin 2. bendiyle getirilmiş olan ikinci şart, pişmanlık dilekçesi verilmeden önce yükümlü nezdinde herhangi bir incelemeye başlanmamış olmasıdır. Başka bir deyişle, haber verme dilekçesinin, yetkili memurlar tarafından herhangi bir vergi incelemesine başlandığı günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir¹⁶³.

Kaçakçılığa teşebbüs suçunda ise, haber verme dilekçesinin bu suçun idarece tespit edilmesinden bir gün evvel verilmiş ve kayıtlara geçirilmiş olması gerekir¹⁶⁴.

Herhangi bir vergi incelemesi, bu hükme göre pişmanlık isteğini önlemektedir. İncelemenin türü ve kapsamı burada önemli değildir. Tam, bölümsel ya da karşıt incelemelerden herhangi birine başlanmış olması durumunda pişmanlık isteğinde bulunulamaz. Hatta aksi Danıştay kararları da bulunmaktaysa da, süresinde beyannamesini vermeyen yükümlüye, vergi dairesince beyanname verilmeme nedeni sorulduğunda pişmanlık isteğinde bulunulamaz¹⁶⁵.

¹⁶¹ Karakoç, Pişmanlık ve Islah, **a.g.e.**, s.51.

¹⁶² Aksoy, **a.g.e.**, s.89.

¹⁶³ Karakoç, Pişmanlık ve Islah, **a.g.e.**, s.55.

¹⁶⁴ Eroğlu, **a.g.e.**, s.682.

¹⁶⁵ Mutluer, **a.g.e.**, s.208.

Vergi incelemesine başlanması; incelemeye başlandığının bir tutanak ile tespit edilmesi veya incelemeye davet yazısının mükellefe tebliği anlamına gelmektedir.

Danıştay vergi dairesi içinde yapılan servis işlemlerinin, incelemeye başlanması olarak kabul edilmemesi gerektiğini belirtmiştir.

Yani mükellefe duyurulmaksızın vergi dairesince yapılan servis incelemesi, vergi incelemesine başlandığını göstermez¹⁶⁶.

Mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ise, vergi dairesi tarafından beyanname verilmeyen dönem için mükellefin pişmanlık talebinden önce takdir komisyonuna sevk işlemine başlanılmamış olmasını ifade eder.

Mükellefin, beyanname vermek istendiği dönem ve vergi türünün takdir komisyonuna sevk edilmesi, pişmanlıktan yararlanmasını olanaksız kılar.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinden yararlanabilmek için, ceza gerektiren eylemin mükellef tarafından olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir¹⁶⁷.

5.1.3.4.3. Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Beyanname Verilmesi

Yükümlü pişmanlık dilekçesinde, vergi kanunlarına aykırı bir hareketini veya daha önce işlediği bir vergi suçundan duyduğu pişmanlığı bildireceğine göre, burada iki durum söz konusu olmaktadır. Birincisi, daha önce hiç beyanda bulunmamış olmaktır. İkincisi ise, daha önce eksik ya da yanlış beyanda bulunmaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinin 3. bendi ile hiç beyanname verilmemiş olması durumundaki pişmanlık düzenlenmektedir.

İşte, kanunun aradığı şartlardan biri, hiç verilmemiş olan beyannamenin, yükümlünün haber verdiği, yani pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde vergi dairesine verilmiş olmasıdır¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Dş 4.D, 28.09.1990 gün ve E. 1987/298, K. 1990/2477.

¹⁶⁷ Dş. 4.D., 10.12.1996 gün ve E. 1996/456, K. 1997/648.

¹⁶⁸ Karakoç, Pişmanlık ve Islah, **a.g.e.**, s.62.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde, 15 günlük sürenin, haber verme tarihinden başlayacağı belirtilmiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesinde, sürenin gün olarak tayin edildiği hallerde, 'başladığı günün hesaba katılmayacağı' hükme bağlanmıştır. Buna göre, 15 günlük sürenin haber verme dilekçesinin verildiği gün değil, ertesi günden itibaren hesaplanması gerekir¹⁶⁹.

Beyannameler vergi dairesine elden verilebileceği gibi, adi posta ya da iadeli taahhütlü olarak da gönderilebilmektedir.

Taahhütlü posta ile gönderilmesi durumunda, postaya verildiği tarihte; adi posta ile gönderilmesi durumunda ise, vergi dairesi kayıtlarına alındığı tarihte beyanname verilmiş kabul edilir¹⁷⁰.

5.1.3.4.4. Eksik ve Yanlış Beyanların 15 Gün İçinde Tamamlanması

Pişmanlık konusu vergi matrahı daha önce hiç beyan edilmediği gibi eksik veya yanlış beyan edilmiş de olabilir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde, yükümlünün haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde eksik beyanları tamamlaması ve yanlış beyanları düzeltmesi gerekir.

Eksik beyanın tamamlanması veya yanlış beyanın düzeltilmesi durumunda da, pişmanlık dilekçesi verilmişse, 15 günlük süreye uyulması gerekir. Aksi halde, pişmanlık kurumundan yararlanma hakkı düşer¹⁷¹.

Ancak yeniden düzenlenmiş olan beyannamedeki matrah üzerinden hesap edilen vergiden, daha önceki beyan üzerinden hesaplanmış olan vergi miktarı mahsup edilir ve mahsuptan sonra kalan kısım, mükelleften tahsil edilir¹⁷².

5.1.3.4.5. Verginin ve Pişmanlık Zammının 15 Gün İçinde Ödenmesi

Vergi yükümlülerinin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanması için Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde belirtilen son şart, pişmanlık dilekçesi ile haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanlarının pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesidir.

¹⁶⁹ Dş. 13.D. 10.1.1980 gün ve E.1979/2342, K.1980/2.

¹⁷⁰ Mehmet Çankaya, "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah", **Maliye Postası Dergisi**, S:547, Haziran, 2003, s.53.

¹⁷¹ Karakoç, , Pişmanlık ve Islah, **a.g.e.**, s.65.

¹⁷² Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.184.

Hükmü geçen maddede bu şart, “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı AATUHK’nun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi” şeklinde belirtilmiştir. Aksi durumun gerçekleşmesi, mükellef bakımından farklı bir sonuca neden olabilmektedir. Vergi aslı ve gecikme zammı bu süre içinde ödenmezse, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkıp cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun ‘pişmanlık ve ıslah’ başlıklı 371. maddesinin 5 numaralı bent hükmü, 3239 sayılı Kanun’un 30. maddesi ile 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 olarak uygulanmakta olan pişmanlık zammı oranı, AATUHK’nun 51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranına bağlanmıştır. Bu düzenlemenin yanı sıra, 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesi de, 3946 sayılı Kanun’un 3. maddesi ile yeniden düzenlemeye tabi tutulmuştur.

Bu konuda Bakanlar Kurulu’na, gecikme zammı oranlarını aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı, iki katına kadar arttırmaya veya bu oranları %30’una kadar indirme, yeniden kanuni hadlerine getirme ve gecikme zammı asgari miktarını 10 katına kadar arttırma yetkisi verilmiştir¹⁷³.

Gecikme zammı oranları, geçmiş yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir;

TABLO 2: Yürürlük Tarihlerine Göre Gecikme Zammı Oranları

Dönemler	Gecikme Zammı Oranı (Aylık)	Yasal Düzenleme
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40%	2010/965 Sayılı BKK
19.11.2009 tarihinden itibaren	1,95%	2009/15565 Sayılı BKK
21.04.2006 - 18.11.2009 tarihleri arasında	2,50%	2006/10302 Sayılı BKK
02.03.2005 - 20.04.2006 tarihleri arasında	3,00%	2005/8551 Sayılı BKK
12.11.2003 - 01.03.2005 tarihleri arasında	4,00%	2002/6345 Sayılı BKK
31.01.2002 - 11.11.2003 tarihleri arasında	7,00%	2002/3550 Sayılı BKK
29.03.2001 - 30.01.2002 tarihleri arasında	10,00%	2001/2175 Sayılı BKK
02.12.2000 - 28.03.2001 tarihleri arasında	5,00%	2000/1555 Sayılı BKK

Kaynak: <<http://www.nexiaturkey.com.tr/content/gecikme-zammi-ve-tecil-faizi>>, Erişim Tarihi (03.10.2010).

¹⁷³ Kızılot, 2003, a.g.e., s.185.

5.1.3.5. Pişmanlık ve İslah Koşullarına Uyulmaması

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellef bu talebi kabul edildiği halde 15 günlük süre zarfında beyannamesini vermez veya 15 günlük süre geçtikten sonra verirse pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına olanak kalmaz.

Talebi kabul edilen mükellefin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde pişmanlık zammını ödememesi durumunda da pişmanlık hükümleri uygulanamaz.

Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve iki kat birinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının %50 si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilir¹⁷⁴.

5.1.3.6. Pişmanlık ve İslahın Sonuçları

Şimdi de pişmanlık ve ıslah müessesesinin gerek idare gerekse mükellef açısından sonuçlarının neler olduğunu açıklayalım.

5.1.3.6.1. İdare Açısından Sonuçları

Mükellefin süresinde vermediği beyannameyi, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vermesi ve vergileri de gecikme zammı ile birlikte vadesinde ödemesi durumunda, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Böylelikle, mükellefin yargı merciine de başvurması da söz konusu olmadığından, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmakta, idare hem uyuşmazlığa konu vergiyi bir an önce tahsil etmekte hem de yargı mercilerine dava ile ilgilenme külfetinden kurtulmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi sonucu, idare bu uyuşmazlığın yargı aşamasında sürdürülmesi sırasında uğrayacağı emek ve zaman kaybından da kurtulmuş olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, idare yönünden ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da, zamanında tahsil edilmeyen verginin, beyanda bulunulduğu tarihten itibaren 15 gün içinde tahsilsini sağlamasıdır. Bu uygulama ile idare, beyan edilmemesi durumunda, çeşitli nedenlerle, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergiyi tahsil etmiş olmaktadır.

¹⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve İslah Hükümlerinin Uygulanması”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 066, Haziran 2008, <www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf>, Erişim Tarihi (14.12.2010).

Süresi içinde beyanda bulunulmayan ya da düşük beyanda bulunan mükellefin, daha sonra kendiliğinden beyanda bulunması (pişmanlık müessesesinin olmaması durumunda) vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirebileceğinden, mükelleflerin sonradan beyanda bulunma hevesleri kırılabilir ve beyandan kaçınabileceklerdir.

Pişmanlık ve ıslah uygulamasıyla, bu gibi durumlarda söz konusu cezaların kesilmemesi hükme bağlandığından, bu müessese bir yönüyle de yüksek beyanda bulunmayı desteklemiş ve cazip duruma getirmiş olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile idare, mükelleflere bir anlamda hoşgörü göstermekte ve zamanında beyan etmedikleri ya da eksik beyan ettikleri matrahları ve buna ilişkin vergileri, cezasız bir şekilde beyan ederek ödemelerine olanak sağlamaktadır. Kuşkusuz bu durum idare ile mükellef arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkilemektedir¹⁷⁵.

5.1.3.6.2. Mükellef Açısından Sonuçları

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlemesi nedeniyle, vergi suç ve cezalarının uygulanmasını önlemektedir.

Vergi suç ve cezasının uygulanmasının, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile önlenmesi sonucu yargı aşamasında sürdürülmesi söz konusu olan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmekte mükellefler de uyuşmazlığa konu sorunlarından kurtulabilmektedirler.

Ancak, pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için yalnızca dilekçeyi ve beyannameyi vermek yeterli olmayıp tahakkuk ettirilen vergilerin de ödemenin geciktiği her ay ve kesri içim 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen oranda hesaplanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte, dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu yönüyle pişmanlık müessesesi, ceza hukukundaki faal nedametle ön ödeme müesseselerinin bir karışımı olarak ortaya çıkmaktadır.

¹⁷⁵ Kızılot, 2003, **a.g.e.** s. 197-198.

Beyannamelerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilmesi ve tahakkuk ettirilen vergi ile pişmanlık zammının da süresi içinde ödenmesiyle, vergi uyuşmazlığı çözümlenmiş olmakta, bu nedenle de, uyuşmazlığın yargı mercilerine intikali önlenmiş olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah mükellef yönünden ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemesidir.

Uyuşmazlığın, pişmanlık hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellefler yargı mercilerine başvurma ve dava aşamalarında karşılaşıacağı emek ve zaman kaybından kurtulmaktadır.

Mükellef, bunların yanı sıra ayrıca dava dilekçesinin hazırlanması, davanın açılması, müşavirlik veya avukatlık vb. giderlerden de kurtulabilmektedir. Bunun yanı sıra, uyuşmazlığın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda ödenecek olan tecil faizinden de kurtulmuş olunmaktadır.

Bunların yanı sıra, pişmanlık ve ıslah uygulaması ile bir anlamda iyi niyetli mükellefler korunmuş olmakta ve kendiliklerinden beyanda bulunmaları durumunda bunlara vergi ziyai cezası kesilmemiş olmaktadır¹⁷⁶.

5.1.4. Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi VUK'na 205 sayılı Kanun ile girmiştir ve 1963 yılından beri sistemde yer almaktadır. Uzlaşmaya ilişkin düzenlemeler, VUK'nun ceza davaları başlıklı dördüncü kitabında, vergi cezalarının kesilmesi, ödenmesi ve kesilmesi başlıklı III. Kısımda, 376. maddeyi takiben ek maddeler şeklinde yer almıştır¹⁷⁷.

Uzlaşma, sözcük anlamı itibariyle, birden çok şahsın aralarında mevcut ya da ileride çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir¹⁷⁸.

Vergi Hukuku'nda uzlaşma, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında meydana gelen bazı uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan anlaşarak sona erdirildiği bir durum olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, 195.

¹⁷⁷ Mustafa Türkkot, "Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları**, Nisan, 2005, S: 199, s.1.

¹⁷⁸ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, 2006, s. 260.

¹⁷⁹ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s.123.

VUK, Ek md. 1'e göre, hapis cezasını gerektiren fiillerden dolayı vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezası uzlaşma konusu yapılamaz.

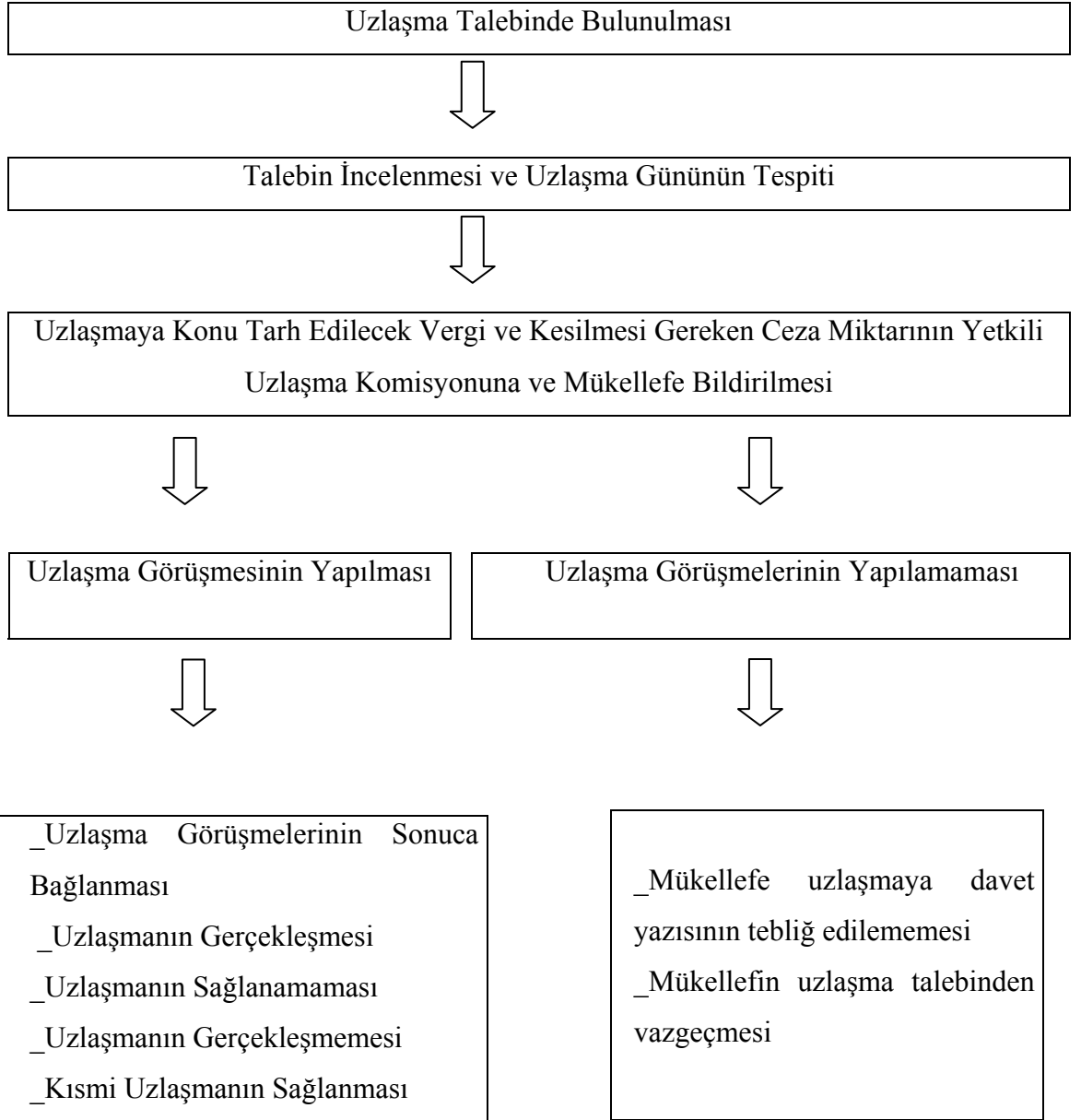
Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma iki şekilde sağlanabilmektedir. Bunlardan birincisi, tarhiyat öncesi uzlaşma, ikincisi ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, 04.12.1985 Tarih ve 3239 sayılı yasanın 33. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen, ek madde 11 ile yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu içerisinde; mükellefin vergi incelemeleri sonucu salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük (kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiilleri ile ilgili olarak kesilecek vergiler ve cezalar hariç) girmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci, bir mükellefin yetkili makamlara uzlaşma talebinde ya da idarenin uzlaşmaya davette bulunmasıyla başlayıp uzlaşma görüşmelerinin sonuca bağlanmasına kadar devam eden bir süreçtir. Bu süreç aşağıda şekil yardımıyla açıklanacaktır.

ŞEKİL 2: Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci



Kaynak: Ayşe Necef Yereli, Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi, <eab.ege.edu.tr/pdf/8_2/C8-S2-M20.pdf>, Erişim Tarihi (10.02.2011).

Tarhiyat sonrası uzlaşma, 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği’nin” 2.maddesine göre; ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Daireleri’nin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Yasanın 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) için istenebilir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.

Mükellef, uzlaşma talebini vergi/ceza ihbarnamesini aldığı tarihten itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna yazılı olarak başvurarak yapmalıdır.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Yine, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinde uzlaşma talebinin yazı ile yapılacağı belirtilmiştir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ilişkin olarak farklı adlarla kurulan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından bahsedilmiştir. Bu komisyonlar; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Merkezi Uzlaşma Komisyonu olarak ayrılmaktadırlar.

İlgili komisyon ön incelemeyi yapar ve her hangi bir eksiklik bulmaz ise ilgili kişiye uzlaşma davetiyesi tebliğ eder.

Uzlaşmaya varılması halinde, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiç bir merciye şikayette bulunulamaz. Aynı şekilde uzlaşmaya varıldıktan sonra hataların düzeltilmesi yoluna da gidilemez.

Vergi dairesi de üzerinde uzlaşılan matrahlara ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamaz. VUK 376. maddesi uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşmaya ilişkin hükümler uygulanamaz.

Uzlaşma sağlanamamış ise, VUK'un Ek-1. maddesi uyarınca uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması hallerinde aynı vergi ve cezalar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. VUK'un Ek 7. maddesinin 4. fıkrasına göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.

Bu durumda, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Dava açma hakkının yanı sıra, cezanın muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek VUK'un 376. maddesinde öngörülen cezada indirim imkanından yararlanabilir. Şimdi de tarhiyat sonrası uzlaşma sürecini şekil yardımıyla açıklayalım.

ŞEKİL 3: Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci



Kaynak: Ayşe Necef Yereli, Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi, <eab.ege.edu.tr/pdf/8_2/C8-S2-M20.pdf>, Erişim Tarihi (10.02.2011).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesi hakkında yukarıda genel bir bilgi verilmiştir. Uzlaşma konusu detaylı bir şekilde ikinci bölümde ele alınacaktır.

5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Yolları

Türk vergi yargısı organları ve bu organları görevleri 2577 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiştir. Bu mahkemelerdeki yargı düzeninde uygulanacak usul kuralları ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun’unda ele alınmıştır. 1982 tarihli bu düzenlemelere göre vergi yargısı üç kademeli ve iki kademeli bir görünüm almıştır. Düzenlemeye göre, vergi uyuşmazlıkları kural olarak ilk derece yargı yeri sıfatı ile vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulmalıdır. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar itiraz ile bölge idare mahkemelerine, bölge idare mahkemelerinin görevi dışındaki davalarda ise temyiz yolu ile Danıştay’da denetlenmektedir. Danıştay ayrıca kanunda belirtilen durumlarda ilk derece mahkemesi sıfatı ile de vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmaktadır¹⁸⁰.

5.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Görevli Yargı Organları

Türk vergi yargısının bugünkü şeklini 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri’nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile belirlenmiştir. Bu kanunlara göre vergi yargısı organları; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dır.

5.2.1.1. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri 2576 sayılı Kanun ile verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş, vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli bağımsız mahkemelerdir.

Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Bölge idare mahkemesi üyeliği görevi, bölge idare mahkemesinin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülür.

¹⁸⁰ Akın Kıvrakdal, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.18.

Ancak, iş hacminin gerekli kıldığı hallerde bölge idare mahkemesi üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na devamlı atama da yapılabilmektedir.

Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafya ve iş durumlarına göre, İçişleri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşü alınarak Adalet Bakanlığı'na kurulur ve yargı çevreleri belirlenir. Adalet Bakanlığı söz konusu mahkemelerin kuruluşunda ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde İçişleri ve Maliye Bakanlıkları'nın görüşlerini alır.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı kanunun 8. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, bölge idare mahkemeleri,

- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlar.
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Bölge idare mahkemesi başkanlarının görevleri ise, 2576 sayılı kanunun 9. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, bölge idare mahkemesi başkanları;

- Görüşme ve duruşmaları yönetirler. Düşünce ve görüşlerini bildirirler ve oylarını verirler.
- Bölge idare mahkemesi yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinin genel işleyişinden sorumludurlar.
- Mahkemelerin düzenli ve verimli çalışmaları için gerekli tedbirleri idare ve vergi mahkemelerinin başkanlarına danışarak alırlar.
- Her takvim yılı sonunda kendi yargı çevrelerindeki işlerin durumu, bunların yürütülmesinde aksaklıkları varsa sebepleri ve alınmasını lüzumlu gördükleri tedbirleri içeren bir raporu, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na sunulmak üzere Adalet Bakanlığı'na gönderirler.
- Diğer kanunlarla verilen işleri yaparlar.

İdare vergi mahkemelerinin Adalet Bakanlığı ve diğer resmi mercilerce olan idari yazışmaları, bölge idare mahkemesi başkanlığı aracılığı ile yapılır.

Bölge idare mahkemesi üyelerinin görevleri, 2576 sayılı kanunun 11. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre, vergi mahkemesi üyeleri, bulundukları mahkemelerde başkanlar tarafından kendilerine verilen dosyaları geciktirmeden inceleyerek mahkeme kuruluna gerekli açıklamaları yaparlar, düşünce ve görüşlerini bildirirler, oylarını verirler, kararlarının yazarlar ve mahkeme ile ilgili olmak üzere kendilerine başkan tarafından verilen diğer işleri görürler.

Görüldüğü üzere bölge idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ilgisi son derece kısıtlıdır. Vergi mahkemelerinin tek hakimle vermiş olduğu karara karşı itiraz edildiğinde bunların çözümlerine bakar. Bu mahkemelerin vermiş olduğu kararlar kesindir. Bu kararlar Danıştay'da temyiz edilemez.

5.2.1.2. Vergi Mahkemesi

Vergi mahkemeleri 2576 sayılı ve 6 Ocak 1982 tarihli “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu” ile kurulmuştur. Bu mahkemelerin çalışma ve muhakeme usulü 2577 sayılı ve 6 Ocak 1982 tarihli İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre vergi mahkemelerinin görevleri,

- Genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalarla tarife uyuşmazlıklarına bakmak,
- 6183 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun”un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak,
- Diğer kanunlarla verilen meseleleri çözümlmek.

Vergi mahkemeleri, Kuruluş Kanunu'nun 4. maddesi gereğince, bir başkan ile yeteri kadar üyeden kurulur. Başkan bulunmadığı zaman en kıdemli üye vekalet eder. Kanun'un 7. maddesine göre, 6. maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri bir milyar lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir. Ayrıca, bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir. Vergi konusundaki uyuşmazlıkları halledecek olan yer itibarıyla yetkili mahkeme, uyuşmazlığın cinsine göre değişiktir.

2577 sayılı Kanunu'nun 37. maddesine göre,

- Uyuşmazlık konusu vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- (Ek: 10.6.1994 – 4001/17 md.) Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

Vergi mahkemelerinin nasıl çalışacakları, hangi usulü tatbik edecekleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilmiştir. Bu Kanun'un 3. maddesine göre, vergi davaları, vergi mahkemelerine yazılan bir dilekçeyle açılır. Dilekçede;

- Tarafların ve varsa vekillerinin ad ve soyadları veya unvanları ile adresleri,
- Davanın konusu ve sebepleriyle dayandığı deliller,
- Davaya konu olan işlemin tebliğ tarihi,
- Uyuşmazlık konusu olan miktar,
- Davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nev'i ve yılı, tebliğ edilen ihtarnamenin tarihi ve numarası ile varsa mükellef hesap numarası gösterilir.

2577 sayılı Kanun'un 4. maddesine göre, vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde dilekçeler, yetkili vergi mahkemesine gönderilmek üzere, Asliye Hukuk Hakimliği'ne veya yabancı memleketlerde Türk Konsoloslukları'na verilir.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde 30 gündür.

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarda gösterilen ilan yolu ile bildirim yapılan hallerde, özel kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini takip eden günden itibaren 15 gün sonra işlemeye başlar (VUK, md. 7).

Vergi mahkemelerinde prensip olarak duruşma yapılmaz, dosya üzerinde inceleme yapılır. Fakat uyuşmazlık konusu olan vergi, resim ve harçlar ile bunların zam ve cezalarının toplamı 1.000.000 TL'yi aşması halinde duruşmalı yapılır.

Duruşma yapılması taraflarca istenebileceği gibi, mahkeme de duruşma yapılmasına karar verebilir (VUK. md. 17).

Karara itiraz, vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bir üst yargı merciine karşı itiraz edilebilir. Tek hakimli vergi mahkemelerinde kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde mahkemenin bulunduğu yer yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itirazda bulunur.

Bölge idare mahkemesinin bu konuda vereceği karar kesindir, başka yargı organlarına itiraz edilemez. Tek hakimli vergi mahkemelerinin dışında kalan vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı 60 gün içinde Danıştay'da dava açılır. Danıştay, vergi mahkemesinin vermiş olduğu bu kararı bozarsa, alt mahkeme de eski kararında direnirse, itilaf, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca kesin karara bağlanır.

Vergi mahkemesinin verdiği karara karşı bir üst mahkemeye itiraz edilmiş olması veya temyiz yoluna gidilmiş olması verilen kararın uygulanmasını durdurmaz. Fakat ilgili kişi teminat gösterirse, itiraz sonucuna kadar kararın infazını durdurmasına mahkeme karar verebilir (md. 52).

5.2.1.3. Danıştay

Danıştay, 1868 yılında, Fransız sisteminin tesiri altında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. O günden bu güne kadar çeşitli aşamalar geçirmiş olan bu kuruluş 1961 Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi danışma ve inceleme mercii olarak, 24.12.1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu ile kurulmuş ve çalışma düzenindeki aksaklıklar giderilmeye çalışılmıştır. Son olarak 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı yeni Danıştay Kanunu ile anayasal nitelikte bir kuruluş olan Danıştay yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır¹⁸¹.

2575 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.

¹⁸¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.168.

Danıştay; 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun, 5183 sayılı Kanun'un birinci maddesiyle değişik 13. maddesine göre 12'si dava, biri idari daire olmak üzere 13 daireden oluşmaktadır. Dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dava daireleri vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlendirilmiştir.

Sözü edilen dava dairelerinin dışında Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli görevler üstlenmişlerdir.

Danıştay'ın vergi uyuşmazlıkları ile ilgili görevleri şöyle sıralanabilir:

- Vergilerle ilgili düzenleyici işlemler (tüzük, yönetmelik gibi) için açılacak iptal davalarında ilk derece mahkemesi olarak görevlidir.
- Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren anlaşmazlıklar için açılacak davaları ilk derece mahkemesi olarak çözümler.
- Vergi mahkemelerince verilen son karara karşı temyiz başvurularını temyiz organı sıfatıyla inceler ve karara bağlar. Ayrıca Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülen davalar yine Danıştay'da temyiz edilebilir.
- Vergi kanunlarıyla verilen görevleri yerine getirir.

Danıştay'da bulunan dava dairelerinden dört dava dairesi vergi uyuşmazlıklarına bakmaktadır. Bu dairelerin görevleri ise şunlardır:

Üçüncü Daire, vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine, vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere ilişkin davaları çözümler (2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 27).

Dördüncü Daire, Gelir ve Kurumlar Vergileri'ne ilişkin davaları çözümler (2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 28).

Yedinci Daire, Gümrük ve Gider Vergileri ile İthalat İlişkin Vergilere, İşletme Vergisi'ne, Motorlu Taşıtlar ve Taşıt Alım Vergileri'ne, Veraset ve İntikal Vergileri'ne, Damga Vergisi'ne ve Dış Seyahat Harcamaları Vergileri'ne ilişkin davaları çözümler (2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 31).

Dokuzuncu Daire, Emlak Vergisi'ne ve Emlak Alım Vergisi'ne, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi'ne, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davaları çözümler (2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 33).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UZLAŞMA MÜESSESESİ

1.Genel Açıklama

Uzlaşma müessesesi ilk defa 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı Kanun ile VUK'un 376. maddesinden sonra gelecek şekilde Ek 1–10. maddelerinde yer alan hükümlerle vergi sistemimize girmiştir¹⁸². Bu müessese, yükümlü ve idareyi dava izleme yükünden kurtarmak, vergi yargı organlarının işini hafifletmek yoluyla vergi tahsilini hızlandırmak ve yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle vergi hukukumuzda girmiştir.

Uzlaşma kurumu, Almanya'dan esinlenilerek Türk vergi hukukuna girmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar, yabancı hukuk sistemlerinde de anlaşma, görüşme, ön görüşme, ön anlaşma veya uzlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır¹⁸³.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Bu şekilde vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenmiş olmaktadır. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, burada da taraflar karşılıklı ödünler vermekte ve bazı haklarında vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedir. Vergi idaresi kanunen alınması gereken verginin ya da cezanın bir bölümünden vazgeçmektedir. Bunun karşılığında vergi alacağının tahsili çabuklaşmakta, çok sayıda davayı izleme yükünden kurtulmakta ve mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşları önüne çıkmaktan kurtulmaktadır. Bu arada yargı kuruluşlarının işi de hafiflemiş olmaktadır. Mükellef yönünden bakıldığında da, benzer bir durum söz konusudur. Mükellef de uzlaşma halinde vergi borcunun ve cezanın tümü için yargı kuruluşlarına gidebilme hakkını yitirmektedir. Bunun karşılığında gerçek vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmaktadır. Ayrıca mükellef, yargı kuruluşlarında yıllarca süren ve zaman ile masraf kaybına neden olan davaları izleme zorunluluğundan kurtulmaktadır¹⁸⁴. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir.

¹⁸² Kızılot, v.d., **a.g.e.**, s. 219.

¹⁸³ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2002, s.359.

¹⁸⁴ Kırbaş, Vergi Hukuku, **a.g.e.**, s. 180.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan yani ceza kesilmeden gidilmekte; tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise adına vergi salınan ve ceza kesilen mükellefler başvurabilmektedir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler¹⁸⁵.

2. Uzlaşma Tanımı ve Kapsamı

Uzlaşma, sözcük anlamı itibariyle, birden çok şahsın aralarında mevcut ya da ilerde çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir¹⁸⁶.

Vergi hukukumuzda yer alan uzlaşma tanımı ise, mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir¹⁸⁷.

Uzlaşma yapılmasına imkan veren tarh şekilleri ile uzlaşma talebinde bulunabilecek haller Vergi Usul Kanunu'muzda ayrı ayrı belirtilmiş bulunmaktadır.

Mükellef tarafından;

- İkmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta, tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların (VUK'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda yapılacak tarhiyatta; vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklandığı ya da VUK'nun 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının¹⁸⁸,
- VUK'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,

¹⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 22, Kasım 2006, s. 8, <www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf>, Erişim Tarihi (04.01.2011).

¹⁸⁶ Turgut Candan, "Uzlaşma I", **Maliye Postası**, Yıl: 13, S: 271, s. 61.

¹⁸⁷ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.219.

¹⁸⁸ VUK'nun 369. maddesi gereğince, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ile bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması hallerinde ceza kesilmemektedir.

- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun, ileri sürülmesi durumunda, idare VUK'nun ilgili hükümleri çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilmektedir¹⁸⁹.

VUK Ek 1'de sayılanlardan anlaşılacağı üzere; uzlaşma için yanılma durumunda, hata yapılması ya da vergi alacağına ilişkin netlik olmaması yani şüpheli olunması durumları sayılmıştır. Bir anlamda suça ilişkin hafifletici sebeplerin varlığı belirtilmiştir. Bu bağlamda kayıt dışı banka hesapları açılarak kasten vergi kaçırılması durumunda uzlaşmada vergi tutarında indirim yapılmamalı, cezalar da tamamen sıfırlanmamalıdır. Bu durum verginin yasallığı, vergide adalet ve cezaların caydırıcılık ilkesinin gereğidir¹⁹⁰.

Kısaca, uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları girmektedir. Beyana dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilememesinin nedeni, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere, tarhiyatta her hangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır¹⁹¹.

Bu itibarla, usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza ve vergi ziyai cezasının üç katı olarak kesilen cezalar, uzlaşma kapsamına girmemektedir. Başka bir deyişle, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması nedeniyle kesilen üç kat vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışında kaldığından (VUK Ek md.1), bu cezanın uzlaşma yoluyla sona ermesi mümkün değildir¹⁹².

Vergi Usul Kanunu, bu kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini saptama yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. İl özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar yönünden bu yetki İçişleri Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı çıkardığı genel tebliğlerle bu yetkisini kullanmaktadır. Daha önce bazı sınırlamalara gidilirken son genel tebliğlerde Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamına alınmıştır¹⁹³.

¹⁸⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.68-69.

¹⁹⁰ Yılmaz Budak, "Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affi(mi)dır", **Vergi Dünyası**, S:304, Aralık, 2006, s.16.

¹⁹¹ Kırbaş, **a.g.e.**, s.201.

¹⁹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, **a.g.e.**, s.534.

¹⁹³ Kırbaş, **a.g.e.**, s.201.

Beyana dayanan tarhiyat dışında, hangi şekilde olursa olsun, ilave olarak salınan vergilerde uzlaşma yapılabilmektedir. 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede de uzlaşma müessesesi korunmuş ancak vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Buna göre, uzlaşma sadece vergi aslında yapılacaktır. Ceza, sadece uzlaşılan vergi kısmına bağlı olarak kalkabilecektir.

Öte yandan, Veraset ve İntikal Vergisi'nde, mükelleflerin beyan ettiği servet unsurlarının, vergi idaresince değerlemeye tabi tutulması sonunda doğan ilave vergi ve cezalar uzlaşma kapsamına girmektedir¹⁹⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK'nun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefler ve ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma isteminde bulunulamayacaktır¹⁹⁵.

Türkiye vergi sisteminde uzlaşma, yukarıda değinildiği gibi, iki şekilde düzenlenmiştir. Yasanın ilk çıktığı zaman sadece tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu iken 3239 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya da yer verilmiştir¹⁹⁶. Şimdi öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşmayı daha sonra da tarhiyat sonrası uzlaşmayı detaylı olarak ele alalım.

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Şimdi bu konuyu daha detaylı bir şekilde açıklayalım.

¹⁹⁴ Tosuner, v.d., **a.g.e.**, s.62-63.

¹⁹⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.204.

¹⁹⁶ Bayraklı, **a.g.e.**, s.21.

3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kavramı ve Konusu

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır¹⁹⁷.

VUK’na 3239 sayılı Kanun’un 33. maddesi ile ek 11. madde olarak “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” müessesesi eklenmiştir. Anılan ek 11. madde hükmünde; 4008 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Bu madde de aynen “Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz.” denilmiştir. Aynı maddenin son fıkrasında da “Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirtilir.” hükmü yer almıştır.

Kaçakçılık suçu nedeniyle, tarh edilen vergi ve kesilecek kaçakçılık cezası, uzlaşma kapsamından 01.01.1995 tarihi itibarıyla çıkarılmıştır¹⁹⁸.

Diğer taraftan yeni düzenleme sonucu sadece kaçakçılık suçu cezası kesilen veya kesilecek olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında kalmış olduğundan kusur veya ağır kusur cezası kesilmiş veya kesilecek olan tarhiyatlar için mükelleflerin uzlaşma talep etmeleri halinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarınca bu talepler değerlendirilecek, yürürlükteki uzlaşma hükümleri çerçevesinde gereğince işlem yapılacaktır¹⁹⁹.

Bir uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girebilmesi için gerekenler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 2’de belirtilen “... vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Daireleri’nin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziya cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer.” hükmü ile açıklığa kavuşmuştur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ancak ve yalnızca inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir²⁰⁰.

¹⁹⁷ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.293.

¹⁹⁸ Eroğlu, **a.g.e.**, s.698.

¹⁹⁹ Erdal Gürel, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 76, Ocak, 1995, s.71.

²⁰⁰ Cevdet Okan Bahar, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, S:255, Kasım, 2002, s.161.

Bu maddeden hareketle, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan inceleme sonuçlarına göre tarh edilecek vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girdiğini söyleyebiliriz.

Ancak vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalar sırasında veya vergi inceleme yetkisi bulunmayan ve VUK 127. maddesine istinaden kendilerine yoklama memurlarının yapmış oldukları tespit üzerine kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Ancak, vergi incelemelerine dayanılarak vergi aslına ilişkin olarak kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma konusu kapsamına girmektedir²⁰¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın, davaya konu fiilin neden olduğu vergi aslı ve cezalarını da kapsaması gerekir. Örneğin sahte fatura ile hem Katma Değer Vergisi hem de Kurumlar Vergisi ziyanına sebebiyet verilmiş ise her iki vergi türüyle ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarının uzlaşmaya konu teşkil etmesi gerekir. Bir rapor için uzlaşıp diğeri için uzlaşma yapmamak ceza davasını etkilemez²⁰².

Sonuç olarak, mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde uzlaşma mümkün olmamaktadır. Vergi ziyanının kaçakçılık suçuna giren bir eylem sonucunda ortaya çıkması halinde de uzlaşma yolu kapatılmıştır.

Diğer taraftan doğal olarak, tahakkuk eden ve miktarı kesinleşen vergilerde de uzlaşma söz konusu olmamaktadır²⁰³.

3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili yasal ve idari düzenlemelerde uzlaşma talebinin her hangi bir nedene bağlanması koşulu getirilmemiştir. İdare de uzlaşma talebini kabul için bir takım maddi ve hukuki nedenlerin gerçekleşmiş olması koşuluna bağlı değildir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi tam bir serbesti ve pazarlık ortamında gelişmektedir²⁰⁴.

²⁰¹ Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2005, s.262-263.

²⁰² Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Açıklamalı- İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Nisan, 2002, s.120.

²⁰³ Bilici, **a.g.e.**, s.118.

²⁰⁴ Candan, **a.g.m.**, s.46.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi doğrudan mükellef tarafından yapılabileceği gibi, mükellefin bilgisi haricinde yapılan vergi incelemelerinde denetim elemanının mükellefi uzlaşmaya daveti üzerine de gerçekleşebilir. Mükellefin vekil tayin etmesi durumunda, uzlaşma talebi ve uzlaşma görüşmelerinin yürütülmesi için vekilin avukat olması şart değildir²⁰⁵.

3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşma müzakerelerinin yapılabilmesi, ilgili uzlaşma komisyonların kurulmuş olmasına bağlıdır. Uzlaşma komisyonlarının ne şekilde oluşturulacağı ve çalışma esasları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. 6. ve 7. maddelerinde yer almaktadır.

Uzlaşma komisyonları yargı organları değildirler. Bu sebeple tespit edilen matrah farkıyla ilgili olarak mükellefle hukuki tartışmalara girmeyerek sadece mükellefin iddia ve savunmalarını dinler ve bunları da dikkate alarak indirim miktarını tespit ederler. Fakat usulüne uygun olarak alınmış bulunan uzlaşma komisyonu kararı, mükellefi ve vergi idaresini bağlayıcı nitelik taşır.

Bu komisyonlar; merkez denetim elemanlarınca yapılan incelemeler nedeniyle kurulacak komisyonlar ile mahalli denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemeleri dolayısıyla kurulacak uzlaşma komisyonları ve bölgesel uzlaşma komisyonlarıdır²⁰⁶.

3.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Yönetmelikte, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları için üç oluşum biçimi yer almaktadır. Söz konusu komisyonlar aşağıda açıklanacaktır.

3.3.1.1. Merkez İnceleme Elemanınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarından ilki, vergi incelemesini yapan inceleme elemanının merkez inceleme elemanı olması ve bunların devamlı ve geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemelere göre oluşturulan iki yapılı komisyonlardır (TÖUY md.5).

²⁰⁵ Taş, **a.g.e.**, s.10.

²⁰⁶ Eroğlu, **a.g.e.**, s.700.

“Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili” başlığını taşıyan Yönetmeliğin 5. maddesi aynen;

“Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıkları tarafından belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Kurul veya Genel Müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıkları’nın bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir.

Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur. İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler. Gerektiğinde, ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.” şeklindedir.

3.3.1.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

İkinci komisyon, vergi incelemesini yapan inceleme elemanının mahalli inceleme elemanı olması ve bunların çalıştığı yerde vergi dairesi başkanlığı bulunup bulunmamasına göre oluşturulan yine iki yapıli komisyonlardır (TÖUY md.6).

“Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili” başlıklı Yönetmeliğin 6. maddesine göre;

“Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur. Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.”

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur.

Her hangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veya bir vergi denetmeni iştirak eder. Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler.

Ortak hükümler, bu maddeye göre teşekkül eden komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon kurulabilir. İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin her hangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.”

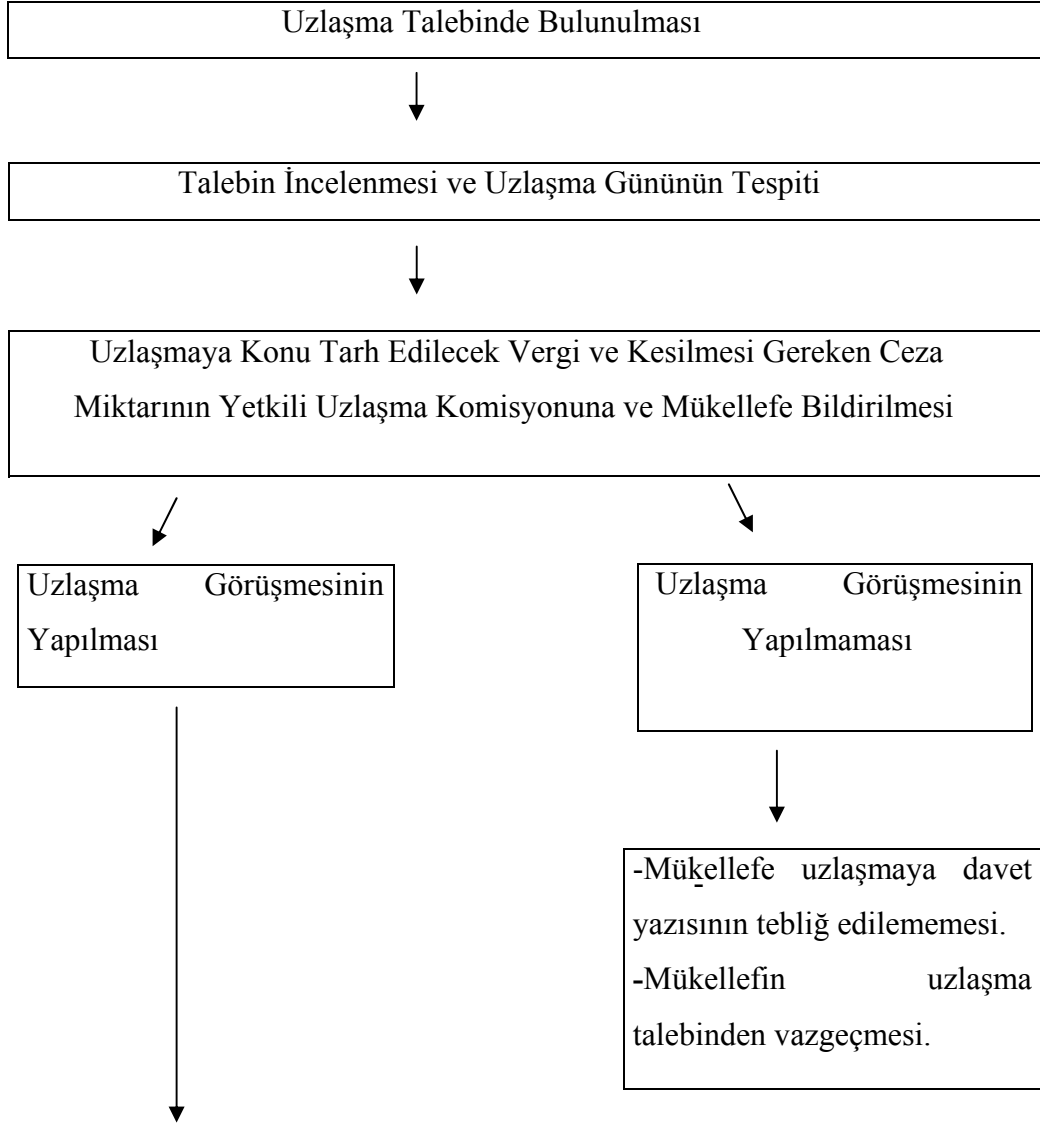
3.3.1.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Üçüncü komisyon ise, bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalar için kabul edilmiş komisyonlardır. Bu son duruma göre incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul (Bakanlık Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu) veya Genel Müdürlüğün (Gelirler Genel Müdürlüğü), uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir (TÖUY md.7).

Bölgesel düzeyde uzlaşma talep etme yetkisi incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya kurul başkanına aittir. Mahalli inceleme elemanlarının böyle bir yetkisi yoktur.

Tarhiyat öncesi komisyonları da ele aldıktan sonra aşağıda uzlaşma talebi ve uzlaşmanın yapılması konusuna değinilecektir. Fakat konu anlatımına geçmeden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin yapılması ve sonuçlarını şekil yardımıyla açıklayalım.

ŞEKİL 4: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Olağan Sonuçları



A- Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

- Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline tebliğ edilir.
- Tutanak vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

B- Uzlaşmanın Temin Edilememesi

- Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar.
- Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

C- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

- Düzenlenen tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır ve tutanağın bir örneği mükellef veya vekiline verilir.

D- Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

- Vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar ve mükellefe vergi/ ceza ihbarnamesi ile tebliğ eder.
- Tebliği alan mükellef, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.
- Mükellef, tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

3.4. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması

Şimdi de tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ve uzlaşmanın yapılması konusunu ele alalım.

3.4.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebinin hangi koşullarda geçerli olup hangi koşullarda geçerli olmayacağı konusunda açıklayalım.

3.4.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Uzlaşma için mükellef ya da cezaya muhatap olanın bizzat ya da resmi vekaletini taşıyan vekili, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişi olmayan kurumların kanuni temsilcileri aracılığıyla ve yazılı olarak yetkili komisyona başvurmaları gerekmektedir. Başvuru ve görüşmelere katılabilmek için vekillerin avukat olmaları zorunlu değildir.

Resmi vekaletnamelerde uzlaşmaya yetki verildiği hükmün yer alması yeterlidir²⁰⁷. Vergi idaresinin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi yoktur.

3.4.1.2.Uzlaşma Talebinin Yapılabileceği Süre

Nezinde inceleme yapılanlar, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde, her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma olanağına sahiptirler.

İnceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesinden kasıt, inceleme tutanağının nezdinde inceleme yapılan veya yetkili adamı ile incelemeyi yapanlar tarafından imzalanması veya imzalanmış sayılmasıdır.

İnceleme tutanağının düzenlenerek, yalnızca inceleme elamanı tarafından imzalanması, açıklanan anlamda bir düzenleme değildir²⁰⁸.

24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 4. maddesiyle eklenen fıkra, mükellefin her hangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerini de düzenlemiş ve söz konusu durumların varlığında uzlaşma görüşmesinin ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebileceğini hükme bağlamıştır²⁰⁹.

Kimi zaman vergi incelemeleri mükellefin bilgisi dışında yapılabilmektedir. Mükellefin, bilgisi dışında gerçekleşen bu vergi incelemesine dair kendiliğinden uzlaşma talep edebilmesi mümkün değildir.

TÖUY 11. maddesinde bu durum düzenlenerek, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanının herhangi bir taahhüt altına girmeden mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği hüküm altına alınmıştır.

Harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme süresi, inceleme elemanının talep yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür. Yani mükelleften defter, belge ve sair belge istenmeksizin, mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, vergi incelemesi yapan inceleme elemanınca hiçbir taahhüt altına girilmeksizin, mükellefe bir yazı yazılarak mükellef, uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilir.

²⁰⁷ Kırbaş, **a.g.e.**, 1984, s.183.

²⁰⁸ Candan, **a.g.e.**, s.349.

²⁰⁹ Z. Burcu Vardal, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.72.

Bunun nedeni ise, mükellefi böyle bir vergi incelemesinin yapılmış olduğundan haberdar etmek ve uzlaşma talebinde bulunabileceğini hatırlatmaktır.

İşte, böyle bir vergi incelemesi yapılmış olan hallerde, mükellefin, davet yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunması gereklidir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz²¹⁰.

Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Muhataba yapılacak tebliğ işlemi, TÖUY'nin 11. maddesinin 4. fıkrasında özel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra tebliğ işleminde, postayla veya memur vasıtasıyla tebliğ usulünün uygulanacağını ifade ettikten sonra, tebliğin bizzat inceleme elemanı tarafından da yapılmasının mümkün olduğunu hükme bağlamaktadır.

3.4.1.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercı

Tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinde uzlaşma talebinin yapılacağı mercı vergi incelemesini yapan kişinin merkezi veya mahalli inceleme elemanı olmasına göre değişiklik gösterir. Maliye Bakanlığı'nın merkezi inceleme elemanları; Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları ile bunların muavinleridir. Mahalli inceleme elemanı ise ilin en büyük mal memurunu, gelir müdürünü, vergi denetmeni ve yardımcısını, vergi dairesi müdürünü ve vergi müdürünü ifade eder.

Vergi incelemesini yapan kişi merkez inceleme elemanı olması durumunda uzlaşma talebi söz konusu inceleme elemanın bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına, mahalli inceleme elemanı ise ilgili Gelirler Bölge Müdürlüğü'ne ya da defterdarlığa yapılır²¹¹.

²¹⁰ Eroğlu, **a.g.e.**, s.704.

²¹¹ Onur Demir, Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, <http://www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc>, Erişim Tarihi (02.01.2010).

3.4.1.4. Uzlaşma Talebinin Şekli

Tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin yazılı olarak yetkili mercilere yapılması zorunludur. Aksi halde sözlü olarak yapılan talepler geçerli olmamaktadır. Uzlaşma talebinin mükellefin beyanı üzerine inceleme elemanı tarafından tutanağa geçirilmesi durumunda da ilgili merciye yazılı başvuru da bulunulmuş kabul edilir²¹². Sözlü yapılan başvurular üzerine idare işlem yapmak zorunda değildir.

Yetkili makam dışına yapılan başvurular ancak resmi süresi içerisinde yetkili makama ulaşırsa geçerli kabul edilmektedir. Posta ile gönderilen dilekçeler de aynı koşulla geçerli kabul edilir²¹³.

Yönetmelikte, sözlü başvurularla ilgili her hangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, VUK'nun 169. maddesi hükmünün dikkate alınarak defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okur yazar olmayanların sözlü taleplerinin tutanağa geçirilmesi ve bu tutanağın altına mükellefin parmak basması halinde de uzlaşma talebinin geçerli olacağını kabul etmek gerekir²¹⁴.

3.4.1.5. Uzlaşma Talebinin Bütünlüğü

Yapılan vergi incelemelerinde, aynı neviden salınacak olan vergi ve bu vergi dolayısıyla kesilecek olan cezalar, uzlaşma yönünden bir bütünlük teşkil eder. Bu nedenle de, yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin, aynı nevi vergi ve cezalar bakımından bir bütünlük teşkil etmesi gereklidir.

Kısaca, salınacak olan aynı nevi vergi ve bu vergi nedeniyle kesilecek cezalar için, uzlaşma talep edilmelidir. Aksi halde, vergi ve cezalarda bir kısmı için uzlaşma talep edilip diğer kısmı için dava açılmaz ya da sadece vergi için uzlaşma talep edilirken vergi cezası için vergi mahkemesinde dava açılmaz²¹⁵.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin, türünün değişik olması veya aynı türden bir vergi olmakla birlikte vergilendirme döneminin değişik olması durumunda; vergi türünün değişik olması veya vergilendirme döneminin değişik olmasında ise, ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir.

²¹² Ali Büyükkayalar, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 2, s.42.

²¹³ Candan, **a.g.e.**, s.400.

²¹⁴ Burak Ali Han Tecim, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006, s.279.

²¹⁵ Eroğlu, **a.g.e.**, s.705.

Bir vergi türü veya bir vergilendirme dönemi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilirken diğer vergi türü için veya vergilendirme dönemi için vergi mahkemesinde dava açılabilir²¹⁶.

3.4.1.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili talepler, vergi incelemesini yapan inceleme elemanı tarafından, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılmış olup olmadığı tetkik edilir.

Uzlaşma talebinin, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak ve süresi içinde yapılmış olduğunun anlaşılması üzerine, bu durum incelemeyi yapan elemanca ekip veya grup başkanlığına (Defterdarlık veya Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı'na) bildirilir²¹⁷.

3.4.1.7. Uzlaşma Talebinden Vazgeçme

TÖUY'nin 12. maddesinin 3. fıkrasında tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçme durumu düzenlenmiştir. Sözü edilen fıkra göre, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

3.4.1.8. Kısmi Uzlaşma

Mükellefler inceleme elemanınca tespit edilen matrah veya matrah farklarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi bir kısmı için de bulunabilirler. Bu durumda tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda tespit edilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşmaya varılan vergi ve ceza miktarları belirtilir. Uzlaşma talebine konu edilmeyen veya üzerinde uzlaşılamayan matrah veya matrah farkları için mükellef adına vergi tarhiyatı yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir²¹⁸.

²¹⁶ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.237.

²¹⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.705.

²¹⁸ Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Kasım 2006, s.13, < www.muhasabenet.net/07_uzlasma.pdf>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

3.4.2. Uzlaşmanın Yapılması

Yukarıda açıklandığı gibi uzlaşma talebinde mükellef ya da cezaya muhatap olanın bizzat ya da resmi vekaletini taşıyan vekili başvurabilmektedir. Bu kişiler uzlaşma talebini kanuni süresi içerisinde yetkili merciye başvurmak zorundadırlar. Tüm bunlar kanuna uygun bir şekilde yerine getirilirse artık uzlaşmanın yapılması için uzlaşma gününün tespit edilmesi, mükellefin uzlaşmaya davet edilmesi, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezanın uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilmesi ile uzlaşma komisyonunun toplanmasına sıra gelmektedir. Şimdi bu konu ile ilgili daha geniş bilgi verelim.

3.4.2.1. Uzlaşma Gününün Tespiti

Mükellef veya vekilin usulüne uygun yapacağı başvurusundan sonra, uzlaşma görüşmeleri için gün belirlenir ve mükellef görüşmeye davet edilir. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

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 belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir²¹⁹.

3.4.2.2. Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için mükellefin inceleme elemanına yazılı olarak başvurması ya da inceleme tutanağında bu talebini beyan etmesi gereklidir. Mükellefin beyanı olmadan uzlaşma gerçekleşmez. Mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya kim tarafından davet edileceği Yönetmelikte açıkça belirtilmiştir. Buna göre, uzlaşma daveti, inceleme elemanı tarafından yapılacaktır.

²¹⁹ Abdullah Ekinci, Vergi Usul Kanunu ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Çerçevesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, <http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci_smmm_tarhiyat%20oncesi%20uzlasma.htm> Erişim Tarihi (02.01.2010).

Mükellefin uzlaşma isteği, inceleme elemanı tarafından uzlaşma komisyonuna iletilecek ve uzlaşma için komisyonun belirleyeceği toplantı gün ve saati mükellefe inceleme elemanı tarafından bildirilecektir. Raporlar uzlaşma komisyonuna ve mükellefe gönderilmeden uzlaşma görüşmesi yapılamayacağı, Yönetmelikte açıkça belirtilmiştir²²⁰.

Talebin geçerli olduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma görüşmelerine katılmak üzere mükellef veya vekiline 15 gün öncesinden görüşme yer ve zamanını gösteren davet yazısı gönderilir. Haklı mazeretlerin varlığı halinde öngörülen tarih ertelenebilir²²¹.

3.4.2.3. Tarh Edilecek Vergi ve Kesilecek Cezanın Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan vergi incelemesi sonucunda, uzlaşmaya konu olan tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenen bir raporda gösterilir.

Bu raporun uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonu ile mükellef veya ceza muhatabına bildirilmesi gereklidir. Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için inceleme elemanının, mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma talebi ile birlikte ilgili hakkında düzenleyeceği vergi inceleme raporunu, yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.

Düzenlenen vergi inceleme raporu yetkili uzlaşma komisyonu ile mükellef veya ceza muhatabına intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz²²².

3.4.2.4. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerin tamamının katılması ile toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedir. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde katılamayan üyelerin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

²²⁰ Tayfun Şahin, “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **E-Yaklaşım Yayınları**, S: 213, Eylül 2010.

²²¹ Mehmet Şafak, Vergi ve Cezalarda Mükellef-İdare Uzlaşması, <http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=17293>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

²²² Eroğlu, **a.g.e.**, s.707.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra yükümlünün herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilmektedir (TÖUY md. 14).

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna ulaşması gereken bilgi ve evrakların tamamlanmasının ardından önceden belirlenen gün ve saatte uzlaşma komisyonu mükellef veya yetkili vekilinin katılımıyla uzlaşma görüşmelerine başlanır.

Vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanı da görüş bildirmek ve bilgi vermek üzere tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılabilmektedir. İnceleme elemanının uzlaşmaya konu olan vergi incelemesine dayanan raporu ve mükellefin veya yetkili temsilcisinin verdiği bilgiler doğrultusunda uzlaşma görüşmelerine başlanır ve uzlaşmaya varılmaya çalışılır. İnceleme raporu, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinden evvel komisyona ve mükellefe gönderildiği için taraflar zaten uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza hakkında bilgi sahibidirler. Karşılıklı görüşler paylaşılarak uzlaşma temin edilmeye çalışılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaya yapılacak indirim konusunda herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmamıştır. Tarhiyatın açık bir biçimde kanuna aykırı olması halinde vergi ve cezanın tamamını kaldırma yetkisine sahip oldukları gibi vergi ve cezada hiçbir indirim de yapmayabilirler. Ancak gerek tarhiyat sonrası gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları yargı organları değildirler, konunun hukuki boyutlarını tartışmadan mükellefin karşı iddialarını dinler ve indirim oranını belirlerken dikkate alırlar²²³.

3.4.2.5. Komisyonun Teklifinin Sonradan Kabul Edilmesi

Mükellef, komisyonun teklifini sonradan kabul etme imkanına sahiptir. Tutanak ve inceleme raporunun vergi dairesine ulaşması üzerine, vergi dairesi tarafından yapılacak tarhiyatın mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayacak olan 30 günlük vergi mahkemesinde dava açma süresinin son günü mesai saati bitimine kadar mükellef uzlaşma komisyonunun teklifini kabul edebilir.

²²³ Vardal, **a.g.t.**, s.72.

Teklifi bu şekilde kabul eden mükellef bu durumu, bir dilekçe ile vergi/ ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesine bildirir. Dilekçe ile başvuru tarihi itibariyle uzlaşma sağlanmış sayılır ve bu doğrultuda işlem yapılır²²⁴.

3.5.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri Sonucu

Uzlaşma görüşmelerinde üç durum ortaya çıkmaktadır. Buna göre, uzlaşma görüşmeleri sonucunda ya uzlaşma sağlanabilir ya uzlaşma sağlanamaz ya da uzlaşma temin edilemez. Şimdi bu üç durumu ayrı ayrı ele alalım.

3.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda, uzlaşma sonuçlarını gösteren tutanağın vergi dairesine ulaşması üzerine, derhal tahakkuk pusulası düzenlenerek, vergi dairesi işlem yönergesinde belirtilen esaslara göre gerekli işlemler yapılır. Uzlaşmanın sağlanmış olması, uyuşmazlık konusu olayı kesin olarak sonuçlandırmakta, uyuşmazlığın dayanağı olan idari işlem(vergi inceleme raporu), uzlaşılan şekli ile hukuki anlamda kesinlik kazanması anlamına gelmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, belirlenen yer tarih ve saatte komisyon üyelerinin tamamı ile mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanır.

Komisyonunda ilk önce usul ve şekle ilişkin görüşmeler yapıldıktan sonra, konu tartışılarak bir sonuca varılır. Toplantı sonunda uzlaşma sağlanmış ise, bu durum bir tutanakla tespit edilir.

Uzlaşmanın sağlanmış olduğuna ilişkin tutanak, komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef veya ceza muhatabı tarafından imzalanır. Eğer komisyon toplantısına mükellef veya ceza muhatabının, resmi vekaletini haiz vekili katılmış ise, tutanak vekil tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği komisyonda ilgiliye derhal tebliğ edilmek suretiyle verilir. Tebliğ konusunda ilgilinin rızası olup olmadığına bakılmaz. Mutlaka tebliğ edilir.

²²⁴ <www.muhasabenet.net/07_uzlasma.pdf> , a.g.m., s.14.

Düzenlenen uzlaşma tutanağında; mükellefin adı ve soyadı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, sicil numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi ve kesilecek ceza tutarı ile üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarı, incelemeyi yapanın adı, soyadı ve unvanı gibi hususlarla uzlaşma ile ilgili gerekçe ve açıklamalar bulunur²²⁵.

Bu tür tarhiyatlarda VUK'nun 112. maddesinde yer alan gecikme faizi, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre içinde uygulanır.

Uzlaşmanın sağlanmış olması durumunda, üzerinde uzlaşmaya varılmış olan tutar, uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihte, uzlaşılmış olan verginin normal ödeme zamanları geçmemiş ise kanuni süresi içinde, kısmen veya tamamen geçmiş ise ödeme süreleri geçmiş olan vergi kısmı ise tutanağın, tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir. Ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili için AATUHK'nın hükümlerine göre işlem yapılır²²⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda, uzlaşma sağlanmış olan ceza miktarı için cezanın kesilmesinden sonra VUK'nun 376. maddesi hükmüne göre, ceza indirimi talep edilemez.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunca, üzerinde uzlaşmaya varılan ve tutanakla tespit edilmiş olan vergi ve vergi cezası için, tarhiyattan sonra vergi mahkemesine dava açılmaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunca, üzerinde uzlaşma sağlanmış olan vergi ve ceza için, mükellef veya ceza muhatabı tarhiyattan sonra VUK'nun Ek 1-9. maddelerine göre tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez²²⁷.

TÖUY'nin 15. maddesinin 5. fıkrasına göre, kısmi uzlaşma talep edilmesi ve yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmaya varılması durumunda, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Yine TÖUY'nin 15. maddesinin 6. fıkrasında, kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu ilgili vergi dairesine gönderileceği belirtilmektedir.

²²⁵ Eroğlu, **a.g.e.**, s.708.

²²⁶ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.243.

²²⁷ Eroğlu, **a.g.e.**, s.709.

3.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya olası ceza muhatabının veya bunların vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmelerinde, muhatabın görüş ve açıklamalarıyla komisyonunun görüşünün aynı yönde gerçekleşmemesi halinde görüş farklılığından dolayı uzlaşma gerçekleşmeyebilir²²⁸.

Bunun dışında mükellef uzlaşma görüşmelerine katıldığı halde tutanağı imzalamaması en açık uzlaşma sağlanamama biçimidir. Ayrıca mükellefin bildirilen günde görüşmelere gelmemesi veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır. Bu şekilde ortaya çıkan olumsuz sonuç, uzlaşmaya varılamaması halidir.

Uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde ‘uzlaşmanın vaki olmadığına’ dair tutanak düzenlenir. Uzlaşmanın sağlanamamış olduğu durumda tanzim edilen tutanak komisyon başkanı ve üyeleri ile ilgililer tarafından imzalanır. Bu şekilde düzenlenen tutanağın bir örneği ilgiliye komisyonda veya daha sonra tebliğ edilmek suretiyle verilir. Tanzim edilen tutanağın bir örneği de, ilgili hakkında tanzim edilen raporla birlikte üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, mükellef veya adına ceza kesilen kişiler uzlaşma konusu olan vergi ve ceza için vergi mahkemesine müracaat edebilirler. Vergi mahkemesinde dava açılması, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin, ilgililere tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda, uzlaşma sağlanamamış ise, uzlaşma konusu vergi ve cezalar için tarhiyattan sonra VUK’nun Ek 1-9. maddelerine göre ilgililerce tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez.²²⁹

3.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu

TÖUY’nin 15. maddesinin 2. fıkrasına göre, mükellef veya olası ceza muhatabının veya bunların vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumunda uzlaşma sağlanamamış sayılır.

²²⁹ Eroğlu, **a.g.e.**, s.711.

Aynı fıkraya göre, uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere tutanak tanzim olunur ve tutanağın bir nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline diğer bir nüshası ise inceleme elemanına komisyonda tebliğ edilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı tarafından bu husus inceleme raporunda belirtilir veya raporla birlikte söz konusu tutanak bir yazı ile vergi dairesine gönderilir.

3.6.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Taraflar Açısından Sonuçları

Şimdi de tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin gerek idare gerekse mükellef açısından sonuçlarının neler olduğunu açıklayalım.

3.6.1. Mükellef Açısından Sonuçları

Yetkili tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşma neticesinde mükellefle birlikte düzenledikleri uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairesince derhal yerine getirilmesi gerekir. Bu tutanaklarla tespit edilen hususlar hakkında mükellef veya ceza muhatabı dava açamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Çünkü taraflar uzlaşma komisyonunda karşılıklı olarak anlaşıp uzlaştıklarına göre artık tutanakla yapılan tespitler dışında ve üzerinde tartışma yapılamaz.

Tutanakla yapılan tespitler, mükellefin kayıtlı olduğu vergi dairesince derhal yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu husus emredici bir hüküm olup muhakkak vergi dairesi tarafından uyulması icap eder. O halde, uzlaşma kesindir ve dava konusu yapılamaz. Aynı zamanda uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, VUK'nun 376. maddesine göre cezalarda indirim uygulaması da istenilemez. Ayrıca uzlaşılan vergi ve cezalar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz²³⁰.

Mükellef uzlaşmaya varılması durumunda, olduğu vergi ve vergi cezalarının bir kısmından tasarruf etmekte ve daha az ceza ve vergi ödemektedir. Uyuşmazlığın yargıya intikalinde dava süreci, her iki taraf için de belirsizlik taşımaktadır.

²³⁰ Aksoy, a.g.e., s.125.

Mükellef veya ceza muhatabı kendini ne kadar haklı görürse görsün dava sonucu her zaman öngörülebilir nitelikte değildir.

Uzlaşmaya varıldığı takdirde ise bu belirsizlik ortamı kalkacak; borç yükünün azalması ile de mükellefin psikolojisi olumlu yönde etkilenecektir.

Yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda dava süreci bazı durumlarda uzun yıllar sürebilmektedir. Ancak uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef davasına harcayacağı masraflardan tasarruf etmekte; zaman ve emek kaybına uğramamaktadır.

Aynı zamanda uzlaşma görüşmeleri esnasında mükellef veya ceza muhatabı bilgisi olmayan ya da yanlış bilgiye sahip olduğu konularda aydınlatılmakta; bu suretle ileride çıkabilecek uyuşmazlıklar önlenabilmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef, uzlaşılan vergi ve cezayı tutanağın kendine tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içinde ödemekle yükümlüdür.

Bir başka deyişle ödeme süresi bir ay uzar. Mükellefin ödemeyi bu süre zarfında yapmaması durumunda da uzlaşma iptal olmaz ancak 6183 sayılı Kanun'a göre gecikme zammı uygulanır.

Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda da VUK'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim talep etme hakkı vardır. Aynı şekilde, yasal sürenin dışına çıkılmadığı takdirde mükellefin dava açma hakkı da saklı tutulmaktadır²³¹.

3.6.2. İdare Açısından Sonuçları

Günümüzde yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının ortalama %80'i mükellef lehine sonuçlanmaktadır.

Uzlaşma kurumunun vergi idaresi açısından ilk olumlu sonucu, kamu alacağının hazineye intikalini çabuklaştırması ve kolaylaştırmasıdır. Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarını sona erdirerek bunun gerçekleşmesini sağlamaktadır. Böylece vergi idaresi alacağı olan vergi ya da cezasını gecikmeden alabilmektedir²³².

Uyuşmazlığın uzlaşma ile çözümü halinde ise idare, mükellefin davayı kazanması durumunda belki de hiç ödemeyeceği vergi ve cezanın makul bir bölümünü tahsil edebilmektedir.

²³¹ Vardal, **a.g.t.**, s.85.

²³² Salih Özel, "Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:47, Kasım, 2007, s.11.

Tahsilat kısmen de olsa kesinleşmekte ve hızlanmaktadır. Ülkemizde yargı organları sürekli artan iş yükleri nedeniyle hızlı çalışma yetilerini önemli ölçüde kaybetmiştir.

Öyle ki; basit bir vergi davasının çözümlenmesi bile uzun yıllar alabilmekte ve bu süre zarfında taraflara ciddi emek ve zaman kaybına yol açmaktadır. Mükellef açısından takip edilecek ve giderleri karşılanacak dava sayısı bir ya da bir kaç tane iken idare, uyuşmazlıkların çoğunun yargıya intikal etmesi durumunda aynı anda birçok davayı izleme ve o davalara ilişkin giderleri karşılama yükümlülüğü altına girer. Uyuşmazlığın idare nezdinde kısa sürede çözümü halinde ise idare, davaları takip etmek için ayırmak zorunda kalacağı giderlerden tasarruf etmekte; emek ve zamanını diğer işlerine ayırabilmektedir. Devlet, kamu harcamalarını karşılamak için kamu gelirlerine ihtiyaç duyar. Kamu gelirlerinin başında ise vergiler gelmektedir. İdare açısından önemli olan kamu alacağının bir an önce hazineye girmesidir.

Çünkü devletin kamu harcamalarını erteleme imkanı yoktur. Gerekli yerlere gerekli harcamaları vaktinde yapmak zorundadır. Bu da ancak kamu gelirlerinin de hazineye vaktinde intikali ile mümkün olacaktır. Bu açıdan baktığımızda uzlaşma, vergiden beklenen toplumsal faydanın zamanında sağlanmasına yardımcı bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Uyuşmazlığın uzlaşmayla barışçıl bir biçimde sona erdirilmesi, mükellef ve idare arasında da bir köprü oluşturmakta, karşılıklı güven ve anlayış sağlayarak vergi sisteminin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. Uzlaşma sağlanamaması durumunda da mükellefin idareyle karşı karşıya gelmiş ve bilgi alışverişinde bulunmuş olması ileride çıkabilecek uyuşmazlıkları da engelleyebilmektedir.

Ülkemizde vergi bilincinin henüz tam olarak yerleşmediğini de hesaba katarsak karşılıklı görüşme ve bilgi alışverişinin mükellefin idareye olan güveninin tesisindeki önemi açıkça görülmektedir. Uzlaşmanın genel olarak idareye sağladığı faydalar yanında tarhiyat öncesi uzlaşmanın ek faydalarını da ayrıca ele almak mümkündür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi bünyesinde çalışan inceleme elemanlarının görev ve sorumluluklarını arttırmasına karşın vergi dairelerinin yükünü büyük ölçüde azaltmış bulunmaktadır.

İnceleme raporlarından doğan vergi ve ceza hesabı, inceleme elemanları tarafından yapılmakta ve uzlaşma sonucunda düzenlenen, uzlaşma tutanakları tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Bu durumda vergi idaresine kalan görev ise sadece vergi ve cezaların tahsili olmaktadır.

Bu ek görev ve sorumlulukların yanında, inceleme elemanları, bu uygulama ile inceleme raporlarının sonucunu kısa zamanda görme şansına sahip olmuş ve üye olarak ya da kendi incelemelerine dayanan uzlaşma görüşmelerinde, raporları hakkında açıklama yapmak üzere katıldıkları uzlaşma görüşmelerinde özeleştiri yapma ve meslektaşlarının benzer durumlardaki raporlarını inceleme şansına sahip olmuşlardır²³³.

3.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirilmesi

Aşağıda 2003-2007 yılları arasında tarhiyat öncesi uzlaşma başvuruları ile bu başvuruların ne kadarında uzlaşma sağlandığı ne kadarında uzlaşma sağlanamadığı sayısal verilerle verilecektir.

3.7.1. Rapor Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

2003-2007 döneminde Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarına ilişkin olarak grup ve ekiplerde uzlaşma komisyonları tarafından yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıdaki gibidir:

TABLO 3: Rapor Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2003-2007)

YILLAR	(I) TÖU Konu Rapor (Adet)	(II) TÖU İstenen Rapor (Adet)	(II/I) TÖU İsteme Oranı (%)	(IV) TÖU Sağlanan Rapor (Adet)	(IV/II) TÖU Oranı (%)	(IV/I) TÖU Oranı (%)
2003	985	460	47	287	62	29
2004	2.200	1.471	67	1.343	91	61
2005	2.815	2.451	87	2.352	96	84
2006	5.064	2.218	44	2.087	94	41
2007	1.941	1.785	92	1.563	88	81
TOPLAM	13.005	8.385	64	7.632	91	59

Kaynak: <www.huk.gov.tr/.../HUK_2006_BİRİM_FAALİYET_RAPORU.pdf>, Erişim Tarihi (20.04.2011).

²³³ Vardal, a.g.t., s.83.

Son 5 yıllık verilere göre, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen;

- Her 100 raporun 64'ü için uzlaşma istenmekte,
- Uzlaşmaya konu her 100 raporun da 91'inde uzlaşma vaki olmakta,
- Her 100 raporun 59'u tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmekte,
- Bakiye 41 raporun bir kısmı tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde teklif edilen

son rakamların dava açma süresi içinde mükellef tarafından kabulü sonucu vergi dairesince tahsilat işlemlerine konu edilmektedir. Geriye kalanlar ise “yargı”, “tarhiyat sonrası uzlaşma” veya “merkezi uzlaşma” arasında dağılmaktadır.

Ayrıca, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen rapor sayısı ile TÖU istenen rapor sayısı arasındaki farkın önemli bir kısmı, mükelleflerin uzlaşma talep etmemesinden değil, bu raporlarda eleştiri konusu yapılan hususların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu raporlar ise, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki hükümlerden yararlanılarak ödenmekte veya yargıya götürülmektedir.

2007 yılında devamlı inceleme yerleri ile turne yerlerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmaların rakamsal sonuçları aşağıdaki gibidir:

TABLO 4 : 2007 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (YTL)

Grup Ekip	T.Ö.U Sağlanan Rapor	Uzlaşılan Vergi Tutarı	Uzlaşılan Ceza Tutarı	Gecikme Faizi Tutarı	Toplam
Ankara	278	12.332.283	623.932	10.729.086	23.685.579
İstanbul	662	25.461.868	1.514.325	22.151.825	49.128.680
İzmir	157	5.867.040	391.850	5.104.325	11.363.372
Ekipler	466	38.852.228	3.841.593	33.801.438	76.495.725
TOPLAM	1.563	82.513.419	6.371.700	71.786.674	160.673.356

Kaynak:<www.huk.gov.tr/.../HUK_2006_BİRİM_FAALİYET_RAPORU.pdf>, Erişim Tarihi (20.04.2011).

2008 yılında devamlı inceleme yerleri ile turne yerlerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmaların rakamsal sonuçları aşağıdaki gibidir:

TABLO 5: 2008 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (YTL)

Grup Ekip	T.Ö.U Sağlanan Rapor	Uzlaşılan Vergi Tutarı	Uzlaşılan Ceza Tutarı	Gecikme Faizi Tutarı	Toplam
Ankara	197	12.691.383	697.600	11.041.503	24.430.486
İstanbul	266	20.363.066	1.210.888	17.715.867	39.289.821
İzmir	102	3.662.610	264.850	3.186.471	7.113.931
BMİG	28	419.788	36.525	365.216	821.529
Ekipler	704	60.231.477	5.348.164	52.401.385	117.981.026
TOPLAM	1.297	97.368.324	7.558.027	84.710.442	189.636.793

Kaynak: <www.huk.gov.tr/.../HUK_2006_BİRİM_FAALİYET_RAPORU.pdf>, Erişim Tarihi (20.04.2011).

2009 yılında devamlı inceleme yerleri ile turne yerlerinde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmaların rakamsal sonuçları aşağıdaki gibidir:

TABLO 6: 2009 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (YTL)

Grup Ekip	T.Ö.U Sağlanan Rapor	Uzlaşılan Vergi Tutarı	Uzlaşılan Ceza Tutarı	Gecikme Faizi Tutarı	Toplam
Ankara	100	7.045.873	398.415	5.073.029	12.517.317
İstanbul	221	34.230.543	2.341.902	24.645.991	61.218.436
İzmir	101	3.875.746	269.795	2.790.537	6.936.078
BMİG	81	10.054.830	733.021	7.239.478	18.027.329
Ekipler	502	39.952.393	2.876.686	28.765.723	71.594.802
TOPLAM	1.005	95.159.385	6.619.819	68.514.757	170.293.961

Kaynak: www.huk.gov.tr/.../HUK_2006_BİRİM_FAALİYET_RAPORU.pdf, Erişim Tarihi (20.04.2011).

4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya adına vergi salınan ve ceza kesilen mükellefler başvurabilmektedir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler. Bugün itibariyle uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1–10. maddeleri ile Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer alan düzenlemelere göre yapılmaktadır. Şimdi tarhiyat sonrası uzlaşma konusunu detaylı bir şekilde ele alalım.

4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kavramı ve Konusu

Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili usul ve esaslar VUK'nun Ek 1-10. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur²³⁴.

²³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Kasım 2006, s.17. <www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

Bu uzlaşma türü, kesin ve yürütülebilir işlemlerin hukuken varlık kazanmasının ardından, yani tarh edilen bir verginin veya kesilen cezanın tahakkuk edecek miktarı konusunda uzlaşmak üzere tarafların bir araya gelip bu işlemler üzerinde müzakerede bulunmalarıdır.

Bu uzlaşma müessesesinin yasal adı tarhiyat sonrası uzlaşma değildir; sadece uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni, Türk Vergi Sistemi'ne, 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle tarhiyat öncesi uzlaşma adı ile diğer uzlaşma müessesesinin getirilmiş olması ve verginin tarhı veya cezanın getirilmesinden sonra, salınan vergi veya kesilen cezanın tahakkuk ettirilecek miktarı ile ilgili olarak işlerlik kazanabilen uzlaşma müessesesini, bu ikinci uzlaşma müessesesinden ayırt etme gereğidir²³⁵.

03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre; tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar girmektedir²³⁶.

Buna göre uzlaşma kapsamına alınan vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Katma Değer Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Damga Vergisi'dir. Ayrıca bu vergilere ilişkin cezalar; ağır kusur, kusur ve usulsüzlük de uzlaşmanın kapsamına girmektedir.

Sadece beyana dayanan tarhiyatlar ile özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma talep edilemez. Fakat 01.01.1999 yılından itibaren ağır kusur ve kusur suçları yürürlükten kaldırılmıştır.

Uzlaşmanın kapsamı ise şöyle ifade edilmiştir; "Bu kanunun birinci maddesinin şumülüne dahil vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği Maliye Bakanlığı'nca tayin olunur. Bu yetki, il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı'nca kullanılır."

O halde, Vergi Usul Kanunu'na tabii vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşmaya gidilebileceği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkisine bırakılmıştır.

²³⁵ Candan, a.g.e., s.267.

²³⁶ Atilla Yürükoğlu, Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, <<http://www.muhasibetr.com/makaleler/023/>>, Erişim Tarihi (02.01.2010).

Söz konusu Bakanlık 65 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile re'sen veya ikmalen tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşmaya gidilebileceğini ve Uzlaşma Komisyonları'nın uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza miktarının ne olabileceğini tespit etmiş bulunmaktadır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit edilen bu vergi, resim ve harçlar ile azami rakamlar, günün şartlarına göre değiştirilmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca yayınlanan 120-134 ve 147 seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş bulunmaktadır. Son duruma göre, beyana dayalı tarhiyatın dışında hangi şekilde olursa olsun ilave olarak konulan vergi ve buna ilişkin cezalar uzlaşmanın konusuna girmektedir.

İl özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçların hangilerinde uzlaşmaya gidilebileceği İçişleri Bakanlığı tayin ve tespit etmektedir. Ayrıca, bu vergiler ile uzlaşılacak en fazla vergi ve ceza miktarı da yine bu bakanlıkça tespit olunmaktadır²³⁷.

4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Tarhiyat sonrası uzlaşma isteminde bulunulabilmesi için bazı şartların yerine getirilmesi gerekir. Bu şartlar kanunda şu şekilde sayılmıştır;

- Yapılan tarhiyatta VUK'da yer alan vergi hataları veya bunlar dışında her türlü maddi hatanın bulunması gerekir.
- Vergi uyuşmazlığı idari makamların mükellefi yanılması veya mükellefin yanılması sonucu meydana gelmiş olmalıdır.
- Vergi suçlarının işlenmesinin kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiği iddia olunmasıdır.

Bu kapsam içerisinde yer alan vergi suçları, vergi ziyanına neden olan vergi suçları yanında usulsüzlük suçları da dahildir.

- Müphem (anlaşılamayacak kadar kapalı) veya açıklanması gerekli konularda mükellef veya ceza muhatabının yanılmış olması da uzlaşmaya gidilebilecek nedenlerdir.

²³⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.128-129.

- Yargı organlarının veya Maliye Bakanlığı'nın benzer olaylarda görüşlerinin değişmesi sonucu ilave tarhiyat veya ceza kesilmesine neden olacak bir olay meydana gelmiş ise, bu nedenle taraflar uzlaşmayı isteyebilir.
- Tarhiyatın ortalama kar haddi uygulamasından doğmuş olması da bir uzlaşma nedenidir²³⁸.

4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Maliye Bakanlığı, 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliği ile tarhiyat sonrası uzlaşmaya ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına ilişkin esasları belirlemiş; daha sonra yayınladığı yönetmeliklerle ilk yönetmelikte bazı değişikliklere gitmiştir.

22.10.2005 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 2. maddesiyle Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6 maddesi değiştirilmiş ve il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonlarının yerine yeni teşekküller getirilmiştir.

Bunlar; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonudur. Uzlaşma komisyonlarının yeni yapılanması, vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlere göre gerçekleştirilmiştir²³⁹.

4.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Vergi Usul Kanununun Ek 1 inci maddesinin 2 inci fıkrası; “Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.” şeklindedir.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu, toplantı ve karar yeter sayısı gibi hususlar Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde düzenlenmiştir.

²³⁸ Bayraklı, **a.g.e.**, s.26.

²³⁹ Vardal, **a.g.t.**, s.32.

Buna göre, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişiden oluşan vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulur ve komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.

Aynı maddede bu komisyonların yapısı ile ilgili açıklamalarda da bulunulmuştur. Aşağıda bu komisyonların yapısı hakkında bilgi verilecektir.

4.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi uzlaşma komisyonu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinin (a) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur.

Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

4.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Defterdar uzlaşma komisyonu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinin (b) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya vekalet vereceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

4.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinin (c) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi dairesi başkanı veya vekalet vereceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

4.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi koordinasyonu uzlaşma komisyonu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinin (d) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak merkezi uzlaşma komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşaviri'nin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerinden oluşur.

4.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Merkezi uzlaşma komisyonu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinin (e) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan merkezi uzlaşma komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı'nın başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanı'ndan oluşur.

Aşağıdaki tabloda Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak 2007- 2009 yıllarına ait merkezi uzlaşma komisyonu ve koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçları verilmiştir.

TABLO 7: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2007)

2007	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılacak Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	49	32	1.121.380.184,83	1.125.895.913,79	398.559.800,03	14.868.650,41
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	50	32	34.462.738,06	36.091.208,14	12.609.069,62	485.732,27

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, <www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/.../2007_Faaliyet_Raporu.pdf> Erişim Tarihi (20.04.2011).

Yukarıdaki tabloya göre 2007 yılında merkezi uzlaşma komisyonuna uzlaşmak amacıyla 49 dosya başvurmuş ve 32 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Yani % 65 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi tutarında % 0.40'lık bir indirim söz konusu iken cezalarda ise %96 oranında indirim söz konudur.

Koordinasyon uzlaşma komisyonuna ise 50 dosya başvurmuş ve 32 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 64 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi tutarında % 4.72'lik bir indirim söz konusu iken cezalarda da %96 oranında indirim söz konudur.

TABLO 8: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008)

2008	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	84	50	783.128.724	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, <www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/.../2007_Faaliyet_Raporu.pdf>, Erişim Tarihi (10.02.2011).

Yukarıdaki tabloya göre 2008 yılında merkezi uzlaşma komisyonuna uzlaşmak amacıyla 84 dosya başvurmuş ve 50 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Yani % 59 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi tutarında % 67'lik bir indirim söz konusu iken cezalarda %99 oranında indirim söz konudur.

Koordinasyon uzlaşma komisyonuna ise 111 dosya başvurmuş ve 67 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 74 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi tutarında % 4.72'lik bir indirim söz konusu iken cezalarda %99 oranında indirim söz konudur.

TABLO 9: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2009)

2009	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	36	14	207.615.503	67.449.481	248.725.829	616.118
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	103	73	195.685.932	77.044.148	290.498.029	1.138.406

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, <www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/.../2007_Faaliyet_Raporu.pdf>, Erişim Tarihi (10.02.2011).

Yukarıdaki tabloya göre 2009 yılında merkezi uzlaşma komisyonuna uzlaşmak amacıyla 36 dosya başvurmuş ve 14 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Yani % 38 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi tutarında % 67'lik bir indirim söz konusu iken cezalarda %99 oranında indirim söz konudur.

Koordinasyon uzlaşma komisyonuna ise 103 dosya başvurmuş ve 73 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 71 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi tutarında % 60'lik bir indirim söz konusu iken cezalarda %99 oranında indirim söz konudur.

4.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

- Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca,
- Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limit içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca,
- Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, defterdarlık uzlaşma komisyonlarının ise 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinden vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu için 2.000 TL'ye kadar olanlar, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca, incelenip sonuçlandırılacaktır.

Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, merkezi uzlaşma komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, her hangi bir miktara bağlı kalınmaksızın vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları veya defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır. Buna göre,

I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları : Ankara, İzmir.

II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları : Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin.

III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları : Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ.

IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları : Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak.

Uzlaşma Komisyonları'nın yetki sınırları aşağıda tablolar yardımıyla detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

TABLO 10: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

Kaynak:<http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_sonrasi_uzlasma_komisyonlarinin.doc>, Erişim Tarihi, (10.02.2011).

TABLO 11: Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

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

Kaynak:<http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_sonrasi_uzlasma_komisyonlarinin.doc>, Erişim Tarihi, (10.02.2011).

TABLO 12: Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

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

Kaynak:<http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_sonrasi_uzlasma_komisyonlarinin.doc>, Erişim Tarihi, (10.02.2011).

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tespit edilmiş olup bu komisyonlardan il merkezlerinde bulunan vergi dairesi uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

İl merkezlerinde (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde) yer alan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma talepleri, aşağıda belirtilen limitlerin aşılması halinde, ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

TABLO 13: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlıklarının Yetki Sınırları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000
Defterdarlıklar	3.000

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_sonrasi_uzlasma_komisyonlarinin.doc>, Erişim Tarihi, (10.02.2011).

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalınmaksızın defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

TABLO 14: Vergi Dairesi Kurulmayan İllerde Defterdarlık, İl Vergi Dairesi, İlçe Vergi Dairesi ve Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

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

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_sonrasi_uzlasma_komisyonlarinin.doc>, Erişim Tarihi, (10.02.2011).

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonun yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri ile Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri Gelir İdaresi Başkanlığı'na intikal ettirilecektir.

Uzlaşma komisyonları, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ olunan vergi ziyai cezalarına (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) ilişkin uzlaşma taleplerini inceleyip sonuçlandıracaklardır.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşmanın vaki olması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilecek, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır.

TABLO 15: Vergi Dairesi Kurulmayan İllerde Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULMAYAN İLLERDE VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONLARI	
İlgili Komisyon	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU	2.000

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_son_uzlasma.doc>, Erişim Tarihi (20.04.2011).

Vergi, resim ve harç bedeli 2.000 TL'yi aşarsa merkezi uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır. İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yetkisini aşan uzlaşma talepleri merkez uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, merkezi uzlaşma komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, her hangi bir miktara bağlı kalınmaksızın il uzlaşma komisyonuna intikal ettirilecek ve bu komisyonca incelenip sonuçlandırılacaktır²⁴⁰.

4.3.2.1. Sadece Ceza İçin Yapılan Uzlaşma Başvurularında Komisyonların Yetki Sınırları

Sadece ceza için yapılan uzlaşma başvurularında komisyonların yetki sınırları, Vergi Usul Kanunu 01.06.2000 gün ve 2000/3 Sayılı İç Genelgesi'nde ele alınmıştır.

Söz konusu genelgeye göre, çeşitli nedenlerle sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde; yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde kalıyor ise kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebi bu komisyonca görüşülecektir.

4.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırlarının Tespitinde Gelir (Stopaj) Vergisi, Geçici Vergi ve Fon Tutarları

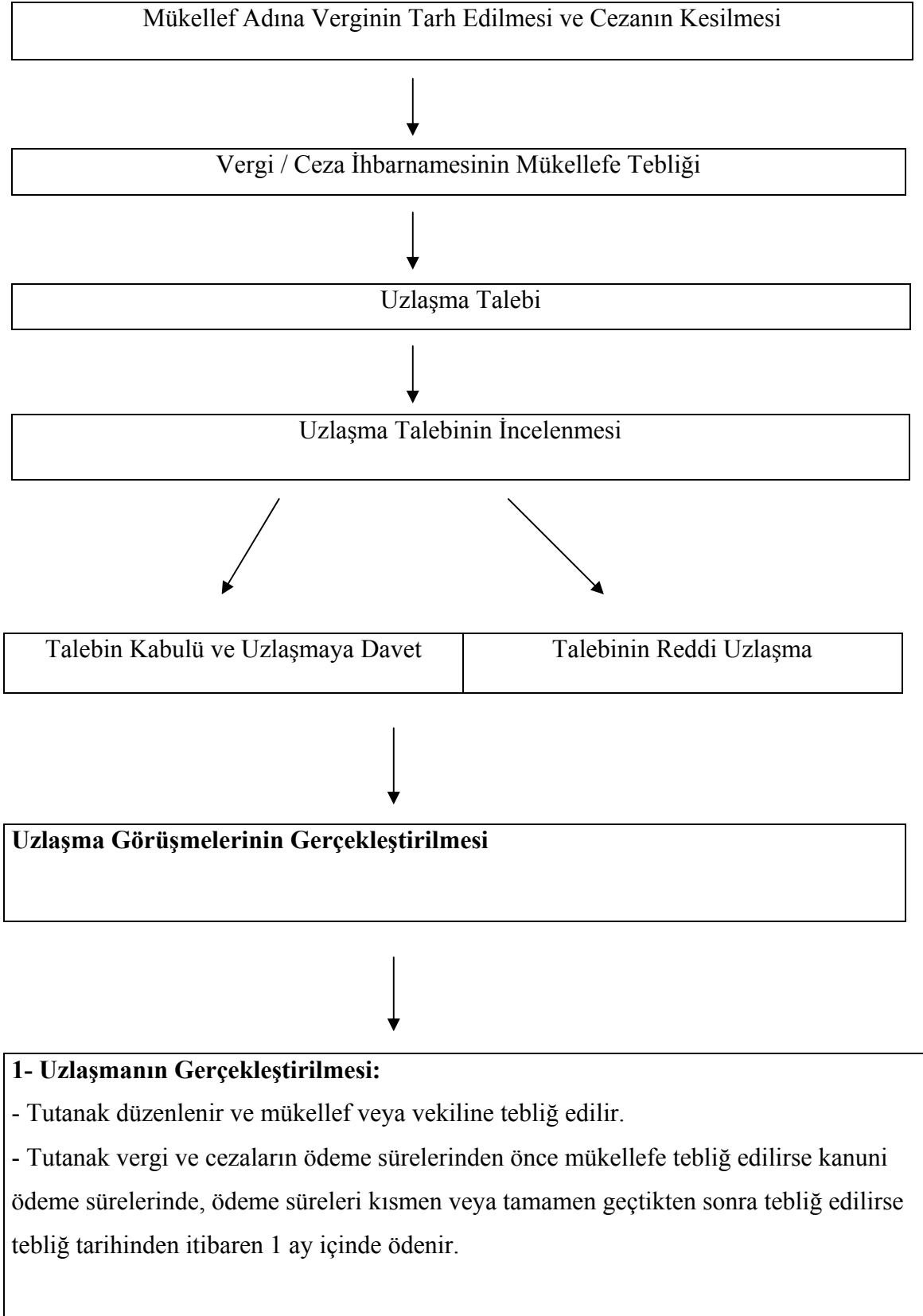
Tarh edilecek vergiyle (Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi) birlikte gelir (stopaj) vergisi, geçici vergi ve fon paylarının aynı vergi/ ceza ihbarnamesi ile tarh edilmesi durumunda, uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlenirken bu vergilerin toplamı değil, sadece tarhiyata konu edilen vergi miktarı dikkate alınacaktır²⁴¹.

Yukarıda uzlaşma ile ilgili bilgiler verilmiş, komisyonlar konusuna değinilmiştir. Uzlaşma talebi ve uzlaşmanın yapılması konusuna değinilmeden önce konunun daha iyi kavranması için tarhiyat sonrası uzlaşmanın işleyişini şekil yardımıyla açıklayalım.

²⁴⁰ Türkkot, **a.g.m.**, s.25-26.

²⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 'İç Genelgeler', <www.gib.gov.tr/fileadmin/.../2000/mevzuat_duzenlemelri.pdf>, Erişim Tarihi (12.02.2010).

ŞEKİL 5: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Aşamaları



2- Uzlaşmanın Temin Edilememesi:

- Tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline tebliğ edilir.

3- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi:

- Komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir.

4- Uzlaşmanın Tebliğ Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

- Mükellef vergi/ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğ tarihini takip eden 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.
- Mükellef, 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

4.4. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması

Bu başlık altında tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin ve uzlaşmanın ne şekilde yapılacağı ele alınacaktır.

4.4.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşmanın yapılmasına ilişkin hususlar, Uzlaşma Yönetmeliği'nin üçüncü bölümünde düzenlenmiştir

4.4.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Uzlaşma isteği mükellef veya resmi ya da kanuni temsilcileri tarafından yazılı olarak istenebilir. Mükellefin vekaletini almış kişiler tarafından da uzlaşma talebinde bulunabilir. Vekalet sözleşmesi noter tarafından yapılmalıdır. Vekilin avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yukarıdaki bilgiden anlaşılacağı üzere uzlaşma talebinde bulunma hakkı mükellefe ya da temsilcisine aittir. Vergi idaresinin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi yoktur.

Re'sen tarhiyat söz konusu olması durumunda, her hangi bir taahhüdü taşımamak kaydıyla vergi dairesi tarafından da mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma isteğinde bulunmaya davet edilebilir²⁴².

²⁴² Bayraklı, a.g.e., s.28.

Tüzel kişilerle küçük veya kısıtlıların, vakıf ve cemaatler gibi kuruluşların iktisadi işletmeleri için yapılacak uzlaşma talepleri, bunların kanuni temsilcileri tarafından yapılır²⁴³.

Uzlaşma komisyonları birer yargı organı değil, tahakkuk etmiş vergi ve kesilmiş ceza üzerinde uzlaşma yapma yetkisi verilmiş kuruluşlardır. Bu nedenle uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef veya ceza muhatabı adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir.

Bu kişilerin Noterlik Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına kesilen vergi ve ceza miktarında uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye haiz olmaları yeterlidir²⁴⁴.

4.4.1.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre

Uzlaşma isteği mükellef ya da cezaya muhatap olanlar tarafından yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılır. Bu yazılı istek vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir.

Kanunda aksine hüküm olmaması nedeniyle başvuru posta aracılığı ile de yapılabilir. Fakat bazı yabancı ülkelerde, uzlaşma başvurusunun, uyuşmazlık konusu dava sonuçlanıncaya kadar, her aşamada yapılabilmektedir. Bu uygulama da uzlaşma müessesinin etkinliğini arttırabilecektir²⁴⁵.

Ancak, Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun uyarınca, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, mali tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Söz konusu Kanun'a göre, uzlaşma süresinin bitimi yargılamaya ara verme dönemine rastlaması halinde, süre ara vermenin sona ermesinden sonra 7 gün daha uzamış olur²⁴⁶.

4.4.1.3. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii

Uzlaşma talebinin, yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gerekir. Yetkili uzlaşma komisyonu ise, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe merkezindeki uzlaşma komisyonudur.

²⁴³ Eroğlu, **a.g.e.**, s.721.

²⁴⁴ Vardal, **a.g.t.**, s.39.

²⁴⁵ Vergi Özel İhtisas Raporu, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Aydoğdu Ofset, Ankara, 1992, s.210.

²⁴⁶ Bayraklı, **a.g.e.**, s.28.

Uzlaşma talebine ilişkin dilekçelerin de yetkili uzlaşma komisyonuna verilmesi gerekir. Yetkili komisyona yapılmayan başvurular her hangi bir hukuki sonuç doğurmaz

Fakat bu komisyonların devamlı bir çalışma yeri olmadığı için uzlaşma talebine ilişkin dilekçeler, illerde defterdarlığa, ilçelerde müstakil vergi dairesi varsa vergi dairesi müdürlüğüne yoksa mal müdürlüğüne de verilebilir.

Çünkü genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için, uzlaşma komisyonu başkanı illerde defterdar, müstakil vergi dairesi olan yerlerde vergi dairesi müdürü, müstakil vergi dairesi bulunmayan ilçelerde de mal müdürüdür.

Ancak, uzlaşma için verilen talep dilekçelerindeki başlığın ‘Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı’na’ hitaben yazılması gerekir²⁴⁷.

Yetkisiz vergi dairesi veya uzlaşma komisyonlarına yapılan ve bu nedenle geçersiz sayılması gereken uzlaşma başvurusuna ait dilekçenin, bu yerler tarafından süresi içerisinde, yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmesi durumunda, bu başvuruların usulüne uygun yapıldığını kabul etmek gerekir²⁴⁸.

4.4.1.4. Uzlaşma Talebinin Şekli

Yukarıda da açıklandığı gibi, uzlaşma talebi mutlaka mükellef ya da cezaya muhatap olan kişiler veya bunların resmi vekaletine haiz vekili vasıtasıyla yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulmalıdır. Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması şart olup sözlü olarak uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir.

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için, dilekçenin amacının ifade biçimde kaleme alınması veya talep sahibinin ya da resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir. Uzlaşma talebinin en az bir nüsha ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması şarttır²⁴⁹.

Ayrıca şu bilgilerin bulunmasında yarar vardır;

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ve adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nev’i ve miktarı,

²⁴⁷ Eroğlu, a.g.e., s.722.

²⁴⁸ Candan, a.g.e., s.319.

²⁴⁹ Kızılot, 2003, a.g.e., s. 257.

- İhbarname tarih ve numarası,
- İhbarnamenin tebliğ tarihi,
- Uzlaşmaya dayanak olacak hallerin açıklaması,
- Tarih ve imza²⁵⁰.

Okuryazar olmayanların sözlü taleplerinin tutanağa geçirilmesi ve bu tutanağın altına mükellefin veya ceza muhatabının parmak basması halinde de talebin geçerli olacağının kabulü gerekir²⁵¹.

Uzlaşma talebinin süresi içinde yapılmaması veya mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından gerçekleştirilmemesi halinde reddedilir. Başvurusu reddedilen mükellef, kararının kendisine tebliğ edildiği tarih itibariyle dava açma süresi henüz sona ermemiş ise;

- Uzlaşma talebini yenileyebilir,
- Uzlaşma talebinden vazgeçerek yargı yoluna başvurabilir,
- Uzlaşma talep etmeksizin kesilen vergi ziyai cezaları için VUK'nun 376. maddesine göre indirim hakkını kullanabilmektedir.

Eğer, uzlaşma talebinde bulunmuş ise bu hakkını uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek kullanabilir²⁵².

4.4.1.5. Uzlaşma Talebini Bütünlüğü

Uzlaşma talebinin, tarh edilen vergi ve bu vergiye ilişkin olarak kesilmiş olan cezanın tümüne ait bulunması gerekir.

Vergi veya cezanın bir kısmı için veya sadece vergi için ya da sadece ceza için uzlaşma talep edilip diğerleri için dava açılması yoluna gidilemez. Fakat bu durumun istisnaları bulunmaktadır. Bunlar;

- Önce ikmalen daha sonra re'sen vergi tarh edilmiş olması halinde, mükellefin ikmalen salınmış vergi için uzlaşma talep etmiş ve uzlaşmış olunması durumunda, daha sonra re'sen tarh edilen vergi için, vergi mahkemesinde dava açması mümkündür.

²⁵⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.138.

²⁵¹ Ürel, 2007, **a.g.e.**, s.816.

²⁵² Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", **a.g.m.**, s.169.

- VUK'nun 30. maddesinin 4. fıkrasına göre, kanuni süreden sonra verilen beyannamede verilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza için uzlaşma yapılmış olması daha sonra takdir sonucuna göre re'sen tarh edilen vergi ve ceza için, vergi mahkemesinde dava açılmasını önlemez.

Diğer bir ifadeyle, takdir sonucuna göre re'sen tarh edilen vergi ve cezası için vergi mahkemesine dava açılabilir.

- Aynı nedenden doğan ve tarh edilen birden fazla verginin, biri için uzlaşma talep edilip diğer vergi için vergi davası açılabilir.
- Aylık olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için, her ay müstakil bir vergilendirme dönemi sayılır. Böyle olunca da, her dönem için ayrı ayrı uzlaşma talep edilebileceği gibi, bir dönem için uzlaşma talep edilip diğer dönem için dava yoluna gidilebilir.
- Mirasçılar, mirastaki hisseleri nispetinde sorumlu bulunduklarından, her mirasçı müstakil olarak uzlaşma talep edebilir veya vergi davası açabilir²⁵³.

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunmanın mümkün olmasına karşılık tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz (Yönetmelik md.7).

Ancak Danıştay'a bu konuda yansıyan bir uyuşmazlıkta;

“Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin dördüncü maddesinin ikinci fıkrasındaki tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma bulunulması” şeklinde düzenlemenin iptaline karar vermiştir²⁵⁴.

Böylelikle tarhiyat sonrası uzlaşmada da, kısmi uzlaşma yapılmasına olanak sağlanmıştır.

4369 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle kollektif şirketlerde ortakların tümü ile birlikte kollektif şirketin uzlaşma talebinde bulunması zorunluluğu kalkmış; kollektif şirketlere kısmi uzlaşma hakkı tanınmıştır²⁵⁵.

Mücbir sebep nedeni ile mükellefin katılmadığı uzlaşma isteğinin yenilenip yenilemeyeceği, mücbir sebebin uzlaşma süresini kesip kesmeyeceği konuları uygulamada farklı düşüncelerin oluşumuna neden olmuştur.

²⁵³ Eroğlu, **a.g.e.**, s.724.

²⁵⁴ Dş. 4. D.'nin 14.06.2000 gün ve E. 1995/5635, K. 2000/2810.

²⁵⁵ Vardal, **a.g.t.**, s.40.

Bu konuda birbirinden farklı çok sayıda görüş ve Danıştay Kararları mevcuttur. Bu kararlar gereği, ‘mücbir sebepler, uzlaşma toplantılarına katılmayı kesmektedir.’ şeklinde olmuştur.

Konu ile ilgili Danıştay’ın bir kararında; mücbir sebep durumunun uzlaşmaya başvuru süresini kesmeyeceği, ancak mükellefin yerine getirmek zorunda olduğu (beyanname verme, işe başlamayı bildirme, vergi ödeme, defter tasdik ettirme gibi) ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceği belirtilmiştir²⁵⁶.

4.4.2. Uzlaşmanın Yapılması

Yukarıda anlatılanlar kanuna uygun bir şekilde yerine getirildikten sonra sıra uzlaşmanın yapılmasına gelmektedir. Şimdi de bu konuyu açıklayalım.

4.4.2.1. Talebin Ön İncelemesi

Uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşma ile ilgili görüşmelerin yapılmasıyla ilgili esaslar, Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10. maddesinde, ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya²⁵⁷ talebi intikal ettirmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını,

İnceler.

Bu inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun tespiti durumunda uzlaşma talebi reddedilir²⁵⁸.

- Uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddi halinde, henüz 30 günlük uzlaşma talebinde bulunma süresi geçmemiş ise red yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması koşuluyla mükellef, söz konusu aykırılığı gidererek ikinci bir başvuruda bulunabilir.

²⁵⁶ Kızılot, 2003, **a.g.e.**, s.252-253.

²⁵⁷ Sekreteryaya hizmetleri UY’nin 8. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre sekreteryaya hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.

²⁵⁸ İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 213, Haziran, 2006, s.166.

- Mükellef red kararının kendisine tebliğ edildiği tarihte, dava açma süresi henüz sona ermemişse, uzlaşma talebini yenileyebileceği gibi uzlaşma talebinden vazgeçerek uzlaşma başvurusuna konu ettiği vergi ve vergi ziyai cezasına karşı yargı yoluna da başvurabilir.
- Vergi ziyai cezası için cezalarda indirim hakkından yararlanabilir²⁵⁹.

Uzlaşmanın süresinde ve usulüne uygun olarak yapıldığı ancak talebin vergi veya ceza bakımından komisyon için belirlenmiş olan yetki sınırını aşmış olması durumunda ise, aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılır;

- İlçe komisyonları; kendi yetki sınırını aşan uzlaşma taleplerini, il uzlaşma komisyonunu intikal ettirirler.
- İkinci grup illerdeki uzlaşma komisyonları, kendileri için belirlenmiş olan yetki sınırını aşan, fakat birinci grup illere ait (Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri hariç) yetki sınırı içinde kalan uzlaşma talepleri için, bakanlıktan özel yetki istemeleri gerekir. Yetki verildiği takdirde uzlaşma yapılır. Eğer yetki verilmezse veya uzlaşma talebindeki miktarlar birinci grup illere ait yetki sınırını da aşmış olursa, uzlaşma talebi merkezi uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir.
- Birinci grup illerdeki uzlaşma komisyonları, kendilerine tanınmış olan yetki sınırını aşan uzlaşma isteklerini, Merkez Uzlaşma Komisyonu'na intikal ettirirler.
- Uzlaşma talebinin önce kabul edilip daha sonra usulüne uygun veya yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmadığı gerekçesiyle reddedilmesi hali, uzlaşma şansı ile birlikte bazı hallerde mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma haklarını ve VUK'nun 376. maddesinden de yararlanma haklarını ortadan kaldırmaktadır²⁶⁰.

²⁵⁹ <www.muhasabenet.net/07_uzlasma.pdf> , **a.g.m.**, 19.

²⁶⁰ Eroğlu, **a.g.e.**, s.725.

4.4.2.2. Mükellefin Uzlaşmaya Davet Edilmesi

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içerisinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaleti taşıyan vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından yazı ile en az 15 gün öncesi mükellefe bildirilir.

Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma davetiyesi Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümleri uyarınca tebliğ edilir²⁶¹.

Mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde gösterilen adreste bulunmaması veya bu adresin yanlış olması ya da bildirilen adresin mevhum olmasından dolayı, komisyonun davet yazısı tebliğ edilemezse, yani mükellef uzlaşmaya davet edilemezse, uzlaşma talebi geçersiz sayılır²⁶².

4.4.2.3. Esasla İlgili Görüşmeler

Mükellefin veya resmi vekaletini taşıyan vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması durumunda, uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Ancak uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar²⁶³. Bunun yanı sıra görüşmelere mükellef SM, SMMM ve YMM meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Fakat bu kişiler de uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

²⁶¹ Organ, **a.g.m.**, s.166.

²⁶² Eroğlu, **a.g.e.**,s.725.

²⁶³ Kızılot, **a.g.e.**, s.259.

Uzlaşma komisyonu toplantısında önce mükellef veya ceza muhatabının kimlik belirlenmesi yapılır. Bunların vekili toplantıya katılmışsa, vekaletin uzlaşma için geçerli olup olmadığı ve vekilin kimlik belirlenmesi yapılır. Daha sonra da esas görüşmelere başlanır.

Mükellef veya ceza muhatabı ya da bu kişilerin vekili, konu ile ilgili açıklamalarda bulunurlar. Gerekçe, delil ve nedenlerini açıklarlar. Komisyon başkanı ve üyeleri de kendi görüşlerini açıklarlar. Bu görüşmelerden sonra rakamlar üzerinde uzlaşma sağlanmaya çalışılır.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında, uzlaşma komisyonu başkanı ve üyeleri belli hususları dikkate alarak müzakereyi yürütürler.

Dikkate alınması gereken hususlar; tarhiyatta, vergi aslı ve cezanın ne ölçüde delillendirilmiş olduğu, ihtilafın sürdürülmesi halinde kazanılma durumu, davanın kazanılması durumunun ne kadar süreceği, davanın kazanılması durumunda tahsil edilecek vergi ve ceza ile uzlaşma tarihinde tahsil edilecek miktarın mukayese edilmesi, uyuşmazlık konusu olan hadisenin bir an önce çözümlenerek, ihtilaf sayısının azaltılması ve bir an önce hazineye para girmesi gibi durumlardır²⁶⁴.

4.4.2.4. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Uzlaşma gününün ertelenmesi UY 11. maddesinde ele alınmıştır. Söz konusu yönetmeliğin ilgili maddesi uyarınca, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen veya sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri Sonucu

Uzlaşma görüşmeleri tamamlandıktan sonra iki durum söz konusu olmaktadır. Bunlardan biri uzlaşmanın sağlanması diğeri ise uzlaşmanın sağlanamamasıdır. Şimdi ayrı ayrı bunları açıklayalım.

²⁶⁴ Eroğlu, **a.g.e.**, s.726.

4.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

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.

Uzlaşma sağlanmış ise, mükellef uzlaşılan konulara ilişkin vergi davası açamaz. Böyle bir yolun tanınması uzlaşma kurumunun varlığı ile de çelişir.

Yasada açıkça belirtilmese de vergi dairesi de uzlaşılan kısma ilişkin vergi davası açamaz. Çünkü bu da hukukun genel ilkelerinden olan adalet, eşitlik ve hukuk devleti ilkeleriyle çelişir.

Fakat mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır²⁶⁵.

Uzlaşmanın temin edilmesinin bir başka sonucu ise, uzlaşan mükellef veya ceza muhatabı ceza indirimi kurumundan yararlanamaz. Aynı şekilde cezalarda indirim imkanından yararlanan bir mükellef de uzlaşma hükümlerinden yararlanamayacaktır. Ancak ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederse cezalarda indirim hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı saklıdır²⁶⁶.

Uzlaşmanın sağlanmasının bir diğer doğal sonucu ise, mükellef veya ceza muhatabı uzlaşılan kısma ilişkin kamu borcunu ödemesidir. Ödeme, vergi veya cezanın yasal ödeme sürelerinden önce tutanak tebliğ edilmiş ise, bu yasal süreleri içerisinde ödemenin yapılması gerekir.

²⁶⁵ Murat Başaran, “Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar 2: Yargısal Başvuru Olanakları”, **Vergi Sorunları**, S:266, Kasım, 2010, s.31.

²⁶⁶ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Mart, 2007, s.179.

Yasal ödeme süreleri geçmiş ise, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren vergi veya cezanın uzlaşılan kısmının bir ay içerisinde ödenmesi gerekir.

Komisyon teklifinin yükümlü tarafından kabul edilmemesi halinde komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Yükümlü dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun teklifini kabul ettiğini yazılı olarak vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma sağlanmış sayılır. Burada mükelleflere dava açma süresinin sonuna kadar düşünme şansı tanınmaktadır²⁶⁷.

4.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Yükümlünün uzlaşma tarihinde oturuma katılmaması, katılmasına rağmen tutanağı imzalamaması veya çekince koyması durumunda uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Yükümlünün oturuma katılmakla beraber tarafların uzlaşamaması durumunda, üç nüsha tutanak düzenlenir.

Söz konusu tutanak komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef ya da vekili tarafından imzalanır ve tutanağın bir nüshası derhal 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.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya tarafların uzlaşamaması sonucu mükellef veya ceza muhatabı tekrar uzlaşma isteğinde bulunamaz. Ancak mükellef vergi davası açma hakkına sahiptir. Bu durumda henüz dava açma süresi geçmemiş ise bu süre içerisinde dava açabilir. Dava açma süresi sona ermiş veya 15 günden az bir süre kalmış ise, tutanağın tebliğinden itibaren 15 günlük dava açma süresinden yararlanabilir. Yani, dava açma süresi 15 gün uzamış olur. Dava açma yerine cezalardan indirim kurumundan da yararlanabilir²⁶⁸.

4.6. Kısmi Uzlaşma

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinin 5. ve 6. fıkraları aynen aşağıda yer aldığı gibidir:

²⁶⁷ Metin Yüksek, “4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:121, Ekim, 1998, s.61.

²⁶⁸ Bayraklı, **a.g.e.**, s.30.

“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 tutan belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.” denilmektedir.

Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda kısmi uzlaşma imkanı bulunmaktadır.

Yani tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, birden fazla tarhiyat nedeni bulunması halinde, mükellefler matrah farklarından istedikleri kısımlara uzlaşabilecek, istemedikleri kısımlara ise uzlaşmayıp dava yoluna gidebilecekleri gibi, VUK'un 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim hükümlerinden de yararlanabileceklerdir.

Ancak Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinin ikinci fıkrasında, “Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda, yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda yukarıda yer alan yönetmelik hükmü gereğince ortadan kaldırılmıştır. Buna göre, birden fazla tarhiyat nedeni bulunması halinde, mükellefler yapılan yasal düzenlemeden önce olduğu gibi, ya salınan vergilerin tümüne uzlaşmak ya da tümü için dava yoluna gitmek durumunda kalacaktır²⁶⁹.

4.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Taraflar Açısından Sonuçları

Uzlaşmanın temin edilememesi hali, biraz önce de bahsedildiği gibi, mükellefin veya adına ceza kesilen kişinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya uzlaşma tutanağını ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi durumunu ifade eder. Yani bu durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılır.

²⁶⁹ Bülent Ak, Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999061679.htm#son>>, Erişim Tarihi (12.02.2011).

Uzlaşmanın vaki olmaması hali, uzlaşma konusu olan olay, komisyon toplantısında görüşülmüş olup toplantı sonucunda, mükellef veya ceza muhatabı ya da bu kişilerin vekili ile komisyon başkanı ve üyelerinin, vergi ve ceza miktarı konusunda mutabakata varamamış yani vergi veya ceza miktarında anlaşılamamış olmaları durumunu ifade eder.

Uzlaşmanın temin edilememiş olması veya uzlaşmanın vaki olmaması halinde, komisyonca bu durumu tespit etmek üzere bir tutanak düzenlenir. Uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanaklar komisyon başkanı ve üyeleri, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanaklar da komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef veya ceza muhatabı tarafından imzalanır.

Diğer taraftan uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma sağlanamamış olan vergi veya cezası için yeniden uzlaşma talebinde bulunulması söz konusu değildir²⁷⁰.

Uzlaşmanın temin edilmemesi veya uzlaşmaya varılamaması durumunda, uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve vergi ziyai cezası için ancak uzlaşma sağlanamazsa ya da temin edilemezse yargı yoluna başvurabilir.

Vergi mahkemelerinde dava açması durumunda, uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda mükellef, uzlaşmanın sağlanamadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.

Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzar.

Aynı vergi ve vergi ziyai cezası için uzlaşma talebinin yanı sıra dava da açılmış ise dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmaya varılması halinde bu durum mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeden reddolunması sağlanır.

Mükellefin daha önce hem dava açmış hem de uzlaşma talep etmiş olması halinde ise, uzlaşmanın sağlanamaması üzerine vergi dairesince uzlaşmanın gerçekleşmediği vergi mahkemesine bildirilir²⁷¹.

²⁷⁰ Eroğlu, **a.g.e.**, s.728.

²⁷¹ <www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf>, **a.g.m.**, s.22.

Mükellef veya ceza muhatabı, vergi veya cezaya ilişkin ihbarnamenin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde ceza indirimini talep edebilirler. Fakat mükellef ya da ceza muhatabı ya uzlaşma ya da cezada indirim hükümlerinden sadece birisinden yararlanabilir²⁷².

Kısacası, uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşmaya konu olan ve uzlaşmış bulunan vergi ve cezalar için, VUK'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indirimini talep edilemez. Buna mukabil, ceza indirimini uygulanmış vergi ve cezalar için de uzlaşma talep edilemez.

Uzlaşma vaki olduğu takdirde, üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma tutanağının, bu vergi ve cezaların ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi halinde, ödeme süresi geçmiş olan vergi ve vergi cezalarının tamamı, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Süresinde ödenmeyen vergi ve cezalar 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre cebren tahsil edilir²⁷³.

4.8. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi

Aşağıda 2003-2007 yılları arasında Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya ne kadar başvuru yapıldığı ve bu başvuruların ne kadarında uzlaşma sağlandığı ne kadarında uzlaşma sağlanamadığı sayısal verilerle açıklanacaktır.

TABLO 16: Dosya Sayısı ve Tutar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Faaliyetleri

YILLAR	Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Vergi Tutarı (YTL)	Ceza Tutarı (YTL)	Vergi Tutarına göre Ceza %
2003	3.896.382	57.110	45.623	20.515.066	6.499.576	32%
2004	4.031.702	111.880	102.512	189.194.947	29.971.456	16%
2005	3.876.305	154.627	143.301	109.437.792	24.333.606	22%
2006	3.937.878	124.101	114.070	102.010.089	17.435.353	17%
2007	4.027.665	137.404	124.888	134.219.902	16.724.269	12%

Kaynak: Şener İşbilir, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eylül, 2008, s.88.

²⁷² Kızılot, 2007, **a.g.e.**, s.269.

²⁷³ Eroğlu, **a.g.e.**, s.730.

Tablo 16’da görüldüğü gibi, 2003 yılında 3.896.382 mükelleften 57.110 kişi tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 45.623’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 80’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 20.515.066 YTL vergi için, 6.499.576 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 32 oranında ceza kesilmiştir.

2004 yılında 4.031.702 mükelleften 111.880 kişi tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 102.512’si ile uzlaşma temini sağlanmıştır.

Bu da demek oluyor ki % 92’si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 189.194.947 YTL vergi için, 29.971.456 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 16 oranında ceza kesilmiştir.

2005 yılında 3.876.305 mükelleften 154.627 kişi tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 143.301’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 93’ü ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 109.437.792 YTL vergi için, 24.333.606 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 22 oranında ceza kesilmiştir.

2006 yılında 3.937.878 mükelleften 124.101 kişi tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 114.070’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 92’si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 102.010.089 YTL vergi için, 17.435.353 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 17 oranında ceza kesilmiştir.

2007 yılında 4.027.665 mükelleften 137.404 kişi tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 124.888’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki % 91’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 134.219.902 YTL vergi için, 16.724.269 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 12 oranında ceza kesilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MANİSA İLİ'NDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE MANİSA İLİ'NDEKİ UZLAŞMA MÜESSESESİNİN TÜRKİYE'YE GÖRE DURUMU

Bu bölümde öncelikle Manisa İli'nin ekonomisi, mali durumu ele alınarak Manisa hakkında genel bir bilgi verilecektir. Daha sonra konumuzla bağlantılı olarak Manisa ilindeki mükellef sayıları ele alınacak ve tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi uygulamaları sayısal veriler yardımıyla analiz edilecek, bölgeler arası uzlaşma müesseseleri anlatılacaktır. En son olarak da uzlaşma müessesesinin Türkiye ve Manisa karşılaştırılması yapılacaktır.

1.Manisa İli'nin Ekonomik Durumu

Spil Dağı ile Gediz Nehri arasında, İzmir-İstanbul karayolunun kuzeyinde, İzmir'e 36 km uzaklıkta bulunan Manisa, Ege Bölgesi'nin önemli şehirlerinden biridir. Homeros'a göre ilk yerleşimin, Truva Savaşları'ndan dönen Magnetler tarafından M.Ö. XIV. yüzyılda kurulduğu sanılmaktadır²⁷⁴.

Tarım ve sanayi ağırlıklı bir yapıya sahip olan Manisa, 2001 yılında cari fiyatlarla GSYİH düzeylerine göre Türkiye'deki 81 ilin içinde 10. sırada yer almasına karşın, Kişi Başına Gayri Safi Yurtiçi Hasıla bakımından 15. sırada bulunmaktadır. İlde yaratılan GSYİH'nın %33'ü tarımdan, %26'sı sanayiden, %8'i ticaretten, %5'i inşaat sektöründen, %7'si ulaştırma ve haberleşmeden ve %11'i diğer sektörlerden oluşmaktadır²⁷⁵.

Manisa sanayi bakımından ileri, madencilikte zengin, tarımda ise Türkiye'de en çok üzüm, pamuk, tütün ve zeytin yetiştiren bir ildir. Tarımda zirveye çıkan Manisa, sanayi ve turizmde de zirveye doğru tırmanmaktadır. Kehribar renkli çekirdeksiz üzümü dünyaca meşhurdur. Kırkağaç kavunu ile Kula, Demirci ve Gördes halıları isim yapmıştır²⁷⁶.

²⁷⁴ <<http://www.manisa.bel.tr/manisa/index.html>>, Erişim Tarihi (25.01.2011).

²⁷⁵ Aysun Tokmakoğlu, **Yükselen Şehir Manisa**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yıl: 2009 Cilt :7 S :2 Celal Bayar, s.170.

²⁷⁶ <<http://www.cografya.gen.tr/tr/manisa/ekonomi.html>>, Erişim Tarihi (25.01.2011).

1.1. Manisa İli'nde Tarım

Manisa ili tarımsal potansiyeli ve tarımsal üretimi ile ülkemizin önde gelen illerindendir. Türkiye toplam tarımsal üretim değerinin yaklaşık % 6'sı Manisa'dan elde edilmektedir. 514.526 hektar tarım alanı mevcuttur. Bu alanın 345.666 hektarı sulanmayan 168.860 hektarı (%32) sulanabilir arazidir. Nüfus bakımından Türkiye'nin 12. büyük ili olan Manisa'da tarımla uğraşan nüfusun oranı % 43'tür. 96 tür bitki ve 15 tür kültür hayvanı yetiştiriciliği yapılmaktadır.

İlin en verimli toprakları Gediz Ovası'nda toplanır. Gediz Ovası'nın Alaşehir Çayı Vadisi boyunca kuzey-batı yönünde uzanan doğu bölümü Alaşehir Ovası adıyla anılır. Bu bölümün uzunluğu 40 km., genişliği 10 km.'dir. Ovanın ana Gediz Vadisi'nde kalan bölümleri doğudan batıya doğru sırasıyla Salihli-Turgutlu-Manisa ve kuzey istikametinde Bakırçay Ovası olarak adlandırılır.

Manisa, üretmiş olduğu tarımsal üretim değerleri ile Türkiye'de ilk üç il arasında yer almaktadır. Manisa ile özdeşleşmiş ürünlerin başında çekirdeksiz kuru üzüm ve tütün gelir. Türkiye'den ihraç edilen çekirdeksiz kuru üzümün %73-85'ini tek başına Manisa karşılamaktadır. Özellikle adını ülkemizden alan Türk tipi (Şark tipi-Oriyantal) tütün üretiminde de Manisa'nın benzer bir önemi vardır. Türkiye'den ihraç edilen tütünün % 93'ü Ege Bölgesi'nde, bunun da % 50'ye yakını Manisa'da üretilmektedir.

Tütün ve üzüm dışında Manisa'nın simgesi haline gelecek bir başka ürün de zeytindir. Son yıllarda zeytin dikim alanları hızla artmaktadır. Manisa, pamuk üretiminde de gerek verim gerekse kalite yönünden dünya ortalamalarının üzerindedir. Manisa tarımının Türkiye tarımı içindeki yerine bakıldığında çekirdeksiz kuru üzüm, tütün, pamuk, zeytin ve kirazın önemli yer tuttuğu görülmektedir. Bu ürünler ihracat olarak büyük katma değer sağlayan ürünlerdir²⁷⁷.

1.2. Manisa İli'nde Sanayi

Limana ve pazarlara yakınlık, içinde yer aldığı coğrafyanın sağladığı avantajlar, tarihten gelen artı değer üretim geleneği, Manisa'nın sanayileşme evrimini kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı etkenler olmuştur.

²⁷⁷ <<http://arif-yilmaz.tripod.com/manisaekonomi.htm>>, Erişim Tarihi (25.01.2011).

İl’de sanayileşme, tarımla birlikte ve onun desteğiyle başlamıştır. Dericilik, un ve zeytinyağı üretimi, pamuk çırçırılama ve dokumacılık, tarımsal araç-gereç yapımı bugünkü sanayileşmenin öncüleri olmuştur.

İl’in sanayi alanındaki gelişiminde, Organize Sanayi Bölgesi (OSB) ve küçük sanayi sitelerinin varlığı ve rolü tartışmasıdır. Manisa Organize Sanayi Bölgesi, imalat sanayinde yoğunlaşmayı sağlayarak, çeşitliliği ve sektörel zenginliği de beraberinde getirmiştir. M.O.S.B’de; demir çelik, dokuma ve giyim, elektronik, elektrikli ev aletleri, gıda, kimya, orman, inşaat, otomotiv yan sanayinde faaliyet gösteren birçok firma üretimleriyle bölge sanayi ve ticaret yaşamına can vermektedir.

Çağdaş sanayileşmenin tüm gereklerinin yerine getirildiği Manisa Organize Sanayi Bölgesi, hem ülke ekonomisi için hem de yöresel gelişme için istihdamı artırıcı olması, katma değer yaratması ve yan sanayi olanaklarının gelişmesi böylece yörede ciddi bir ekonomik faaliyet kaynağı olması sebebiyle yatırımcıların gözde yatırım noktası haline gelmiş ve sürekli devam eden yatırım taleplerine cevap verebilmek için tevsii alanlarla büyütülmüştür ve büyütülmeye devam etmektedir.

Toplam 450 hektarlık tevsii alanının 2007 yılı başında yapılaşmaya açılmasıyla toplamda 960 hektar üzerindeki mevcut 139 katılımcıya ait 181 işletmenin yer aldığı Manisa OSB; sanayileşme eşiğini çoktan aşmış, Avrupa ve dünya ekonomileriyle bağlarını kurmuş, sanayi odaklı, kalıcı ekonomik gelişme stratejisine ve buna uygun politikaları oluşturma ve uygulama becerisine erişmiş bir OSB’dir.

Bölgede ülkemizin en büyük şirketleri arasında yer alan bir çok firma bulunmaktadır. Bunların arasında; INDESIT Company (İtalya); BOSCH (Almanya); REXAM (İngiltere); IMPERIAL TOBACCO (İngiltere); EMS- MINIBAR (İspanya); COMMITAL ISI (İtalya); BITRON (İtalya); COMPONENTA DÖKTAŞ (Finlandiya), C.A.P.P. Plastik (İtalya); Schneider (Fransa), ILPEA (İtalya), TAFE (Hindistan) yüzde yüz yabancı sermayeli şirketler; HAYES LEMMERZ JANTAŞ-JANT (Amerika); HAYES LEMMERZ İNCİ-JANT (Amerika), OERLIKON (İsviçre), VESTEL ELEKTRONİK A.Ş. (Hollanda), TELESET (İsviçre), MESSER ALİGAZ (Almanya), ÇUKUROVA KİMYA (Panama), SELKASAN (Hollanda) sayılabilir.

Ayrıca, RUBA FERMUAR (Belçika), İPEK KAĞIT (Amerika), DAUSSAN ÇUKUROVA (Fransa), TİRE KUTSAN (Avusturya) ise yabancı ortaklı şirketler olup, dünya çapında marka olmuş ürünler üretmektedir.

Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde yerli sermayeli büyük ölçekli kuruluşlardan bazıları ise; Polinas (Ülker Grubu), Vestel Elektronik ve Beyaz Eşya (Zorlu holding), Çelkap ve Jantaş (İnci Holding), Döktaş (Koç Holding), 9 adet firması ile Elginkan Topluluğu, Selkasan Kağıt ve Çukurova Kimya (Çukurova Grubu) şeklinde sıralanmaktadır.²⁷⁸

1.3. Manisa İli'nde Ticaret

Manisa önceleri, önemli bir ticari merkez olarak çevresine hakim bir durumdayken, modern karayolu ulaşımının gelişmesi ile bu özelliğinin önemli bir kısmını kaybetmiştir.

İzmir il merkezinin Manisa il merkezine çok yakın oluşu, ayrıca İzmir - Ankara karayolu üzerindeki Manisa'ya bağlı Alaşehir, Demirci, Kula, Sarıgöl, Salihli, Turgutlu, Selendi ilçelerinin modern yol ağına kavuşturulmuş olması nedeniyle bu yerler İzmir ile ilişkilerini giderek arttırmıştır. Bu durum bir ölçüde Manisa'nın ticari hayatını olumsuz yönde etkilemiştir.

Bugün Manisa'da tacirlerin büyük bir bölümü küçük dükkan sahipleri, pazar esnafı ve seyyar satıcılardan oluşmaktadır. Pazar esnafımızın çalışma alanı daha çok yiyecek maddeleri, sebze, meyve, manifatura, tuhafiye dalları üzerinedir.

Kuşkusuz il ticaretini canlı tutan etmenlerin başında temel tarım ürünleri ticareti gelmektedir. Tütün, çekirdeksiz kuru üzüm, pamuk, zeytin ve buğday gibi ürünler ilk sırayı almaktadır.

80 yıllık bir geçmişi bulunan Manisa Ticaret Odası, ilde ticari gelişmelerin ve yeniliklerin öncüsü olmuştur. Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nin kurulmasını üstlenerek Manisa ticari hayatına yeni ufuklar kazandırmada önemli rol oynamıştır.

Manisa'nın önemli üretim merkezi olması nedeniyle Türkiye'deki borsaların muamele hacmindeki yeri 17. sıradadır²⁷⁹.

2. Manisa İli'nin Mükellef Sayıları

Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 yılı faaliyet raporundaki verilere göre Manisa İli'nin 2004- 2009 yılı mükellef sayıları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

²⁷⁸ Tokmakoğlu, **a.g.m.**, s. 173.

²⁷⁹ <http://www.bayar.edu.tr/bilisim/manisa/hakansaglik/ekonomi_ticaret.html>, Erişim Tarihi (25.01.2011)

TABLO 17: Manisa İli Mükellef Sayıları (2005-2009)

	2005	2006	2007	2008	2009
MANİSA	75.659	75.847	77.107	76.631	77.434

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2009, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

2.1. Manisa İlinin Vergi Türleri İtibariyle Faal ve Terk Mükellef Sayıları

Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 yılı faaliyet raporundaki verilere göre Manisa İli'nin 31.12.2009 yılı sonuçlarına göre faal ve aktif mükellef sayıları aşağıdaki gibidir:

Gelir Vergisi'nde faal mükellef sayısı 28.206 iken terk mükellef sayısı 75.962'dir.

Kurumlar Vergisi'nde faal mükellef sayısı 5.323 iken terk mükellef sayısı 3.436'dır.

KDV'de faal mükellef sayısı 32.319 iken terk mükellef sayısı 93.471'dir.

GMSİ Vergisi'nde faal mükellef sayısı 16.674 iken terk mükellef sayısı 13.173'tür.

3. Manisa İline İlişkin Uzlaşma Müessesesi Uygulamaları

Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen 2007- 2009 yılları arasındaki verilere göre, uzlaşmaya konu başvuru sayısı, uzlaşılan dosya sayısı ve uzlaşılamayan dosya sayısı aşağıdaki tablolarda incelenmektedir.

3.1. 2007 Yılında Manisa İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Aşağıda tablo 20'de 2007 yılında Manisa İlindeki tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi analizi yapılmıştır.

TABLO 18: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (01.01.2007 – 31.12.2007)

Uzlaşma	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
Vergi İncelemesine Dayalı Olanlar	158	106	193.829,24	118.200,49	229.054,11	15.284,87
Diğerleri	2.617	2.301	817.279,50	579.395,98	1.754.669,90	154.790,48
Toplam	2.775	2.407	1.006.108,74	697.596,47	1.983.724,01	170.075,35

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen veriler ile hazırlanmıştır.

Yukarıdaki verilere göre, 2007 yılının tarhiyat sonrası uzlaşma analizleri şu şekildedir;

- Vergi incelemesine dayalı olan uzlaşmalarda toplam başvuru 158, uzlaşılan dosya sayısı ise 106'dır. Buna göre toplamda %67,08 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Diğerlerinde ise, toplam 2617 dosyadan 2301 tanesinde uzlaşma sağlanmış olup %87,93 oranında uzlaşma sağlanmıştır.

Vergi incelemesine dayalı olanlar da ve diğerlerinde toplam olarak 2775 başvuru kabul edilmiş 2407 oranında uzlaşma sağlanmış. Bu da %86,74 oranında uzlaşmaya varılması %13,26 oranında uzlaşılamaya varılamaması anlamına gelmektedir.

2007 yılında başvurulmuş uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu olunan vergi toplamda 1.006.108,74'dır. Uzlaşma sonucunda bu vergi rakamı 697.596,47'dir. Yapılan uzlaşmalar sonucunda mükelleflere %30.66 oranında uzlaşma indirimi sağlanmıştır.

Bunun yanı sıra ceza tutarları ise toplamda 1.983.724,01'dir. Uzlaşma sonucunda bu ceza rakamı 170.075,35 olarak belirlenerek %91.42 indirim yapılmıştır.

3.2. 2008 Yılında Manisa İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Aşağıda tablo 21'de 2008 yılında Manisa İlindeki tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi analizi yapılmıştır.

TABLO 19: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (01.01.2008 – 31.12.2008)

Uzlaşma	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
Vergi İncelemesine Dayalı Olanlar	251	233	972.743,66	638.553,34	1.440.534,20	60.075,00
Diğerleri	3.518	3.035	1.329.568,81	967.532,41	2.192.914,85	154.613,10
Toplam	3.769	3.268	2.302.312,47	1.606.085,75	3.633.449,05	214.688,10

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen veriler ile hazırlanmıştır.

2008 yılının tarhiyat sonrası uzlaşma analizleri şu şekildedir;

- Vergi incelemesine dayalı olan uzlaşmalarda toplam başvuru 251, uzlaşılan dosya sayısı ise 233'tür.

Buna göre toplamda %91.38 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Diğerlerinde ise, toplam 3518 dosyadan 3035 tanesinde uzlaşma sağlanmış olup %86.27 oranında uzlaşma sağlanmıştır.

- Vergi incelemesine dayalı olanlarda ve diğerlerinde toplam olarak 3769 başvuru kabul edilmiş 3268 oranında uzlaşma sağlanmış. Bu da %86,71 oranında uzlaşmaya varılması %13,29 oranında uzlaşlamaya varılamaması anlamına gelmektedir.
- 2008 yılında başvurulmuş uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu olunan vergi toplamda 2.162.406,66'dır. Uzlaşma sonucunda bu vergi rakamı 2.302.312,47'dir. Yapılan uzlaşmalar sonucunda mükelleflere %30.24 oranında indirim yapılmıştır.

Bunun yanı sıra ceza tutarları ise toplamda 1.983.724,01'dir. Uzlaşma sonucunda bu ceza rakamı 3.633.449,05 olarak belirlenerek %94.09 indirim yapılmıştır.

3.3. 2009 Yılında Manisa İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Aşağıda tablo 22'de 2009 yılında Manisa İlindeki tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi analizi yapılmıştır.

TABLO 20: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (01.01.2009 – 31.12.2009)

Uzlaşma	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
Vergi İncelemesine Dayalı Olanlar	203	188	4.044.404,52	1.180.716,33	5.429.432,42	85.420,43
Diğerleri	2.899	2.799	1.445.796,97	1.092.365,01	2.652.874,33	199.833,43
Toplam	3.102	2.987	5.490.201,49	2.273.081,34	8.082.306,75	285.253,86

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen veriler ile hazırlanmıştır.

2009 yılının tarhiyat sonrası uzlaşma analizleri şu şekildedir;

- Vergi incelemesine dayalı olan uzlaşmalarda toplam başvuru 203, uzlaşılan dosya sayısı ise 188'dir. Buna göre toplamda %92.61 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Diğerlerinde ise, toplam 2899 dosyadan 2799 tanesinde uzlaşma sağlanmış olup %96.55 oranında uzlaşma sağlanmıştır.

- Vergi incelemesine dayalı olanlarda ve diğerlerinde toplam olarak 3102 başvuru kabul edilmiş 2987 oranında uzlaşma sağlanmış. Bu da %96.30 oranında uzlaşmaya varılması %3.70 oranında uzlaşlamaya varılamaması anlamına gelmektedir.
- 2009 yılında başvurulmuş uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu olunan vergi toplamda 5.490.201,49'dur. Uzlaşma sonucunda bu vergi rakamı 2.273.081,34'tür. Yapılan uzlaşmalar sonucunda mükelleflere %58.59 oranında indirim yapılmıştır.

Bunun yanı sıra ceza tutarları ise toplamda 8.082.306,75'tir. Uzlaşma sonucunda bu ceza rakamı 285.253,86 olarak belirlenerek %96.47 indirim yapılmıştır.

3.4. 2007 Yılında Manisa İlinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Aşağıda tablo 23'te 2007 yılında Manisa İlindeki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi analizi yapılmıştır.

TABLO 21: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Denetmenleri Bürosu) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (01.01.2007- 31.12.2007)

Dönemi	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılacak Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2007/Ocak	43	42	233.110,20	150.118,50	367.662,30	21.719,00
2007/Şubat	51	51	183.173,10	133.213,00	639.537,70	39.896,00
2007/Mart	86	84	234.277,63	155.211,58	763.456,85	63.608,00
2007/Nisan	151	150	982.804,63	801.766,00	1.718.866,55	74.100,00
2007/Mayıs	175	158	1.073.171,04	638.602,00	1.759.722,10	108.395,00
2007/Haziran	97	90	267.162,55	179.431,00	1.190.258,12	91.243,00
2007/Temmuz	34	34	119.054,04	60.812,00	324.861,87	20.985,00
2007/Ağustos	43	41	112.044,02	48.881,00	338.981,36	20.057,00
2007/Eylül	106	104	354.516,96	232.860,00	819.606,88	43.839,00
2007/Ekim	75	74	141.588,46	74.845,00	397.624,05	22.160,00
2007/Kasım	118	118	642.602,97	339.624,00	1.238.897,59	129.716,00
2007/Aralık	59	58	404.362,21	208.476,00	1.505.527,31	78.993,00
Toplam	1.038	984	4.747.867,81	3.023.840,08	11.065.002,68	714.711,00

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen veriler ile hazırlanmıştır.

- 2007 ocak ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 43 başvuru yapılmış olup bunlardan 42 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %97.67 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 233.110,20 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %35.60 oranında düşerek 150.118,50 TL'ye indirilmiştir.

Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 367.662,30TL’lik ceza 21.719,00 TL’ye indirilmiş olup %94.09 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2007 şubat ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 51 başvuru yapılmış olup bunlardan 51 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 183.173,10 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %27.27 oranında düşerek 133.213,00 TL’ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 639.537,70TL’lik ceza 39.896,00 TL’ye indirilmiş olup %93.76 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 mart ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 86 başvuru yapılmış olup bunlardan 84 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %97.67 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 234.277,63 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %33.74 oranında düşerek 155.211,58 TL’ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 763.456,85 TL’lik ceza 63.608,00 TL’ye indirilmiş olup %91.67 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 nisan ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 151 başvuru yapılmış olup bunlardan 150 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %99.33 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 982.804,63 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %18.42 oranında düşerek 801.766,00 TL’ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.718.866,55 TL’lik ceza 74.100,00 TL’ye indirilmiş olup %95.69 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 mayıs ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 175 başvuru yapılmış olup bunlardan 158 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %90.28 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 1.073.171,04 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %40.49 oranında düşerek 638.602,00 TL’ye indirilmiştir.
- 2007 haziran ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 97 başvuru yapılmış olup bunlardan 90 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %92.78 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

Bu uzlaşmalar sonucunda 267.162,55 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %32.83 oranında düşerek 179.431,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.190.258,12 TL'lik ceza 91.243,00 TL'ye indirilmiş olup %92.33 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2007 temmuz ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 34 başvuru yapılmış olup bunlardan 34 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 119.054,04 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %48.92 oranında düşerek 60.812,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 324.861,87 TL'lik ceza 20.985,00 TL'ye indirilmiş olup %93.54 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 ağustos ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 43 başvuru yapılmış olup bunlardan 41 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %95.34 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 112.044,02 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %56.37 oranında düşerek 48.881,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 338.981,36 TL'lik ceza 20.057,00 TL'ye indirilmiş olup %94.08 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 eylül ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 106 başvuru yapılmış olup bunlardan 104 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %98.11 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 354.516,96 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %34.32 oranında düşerek 232.860,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 819.606,88 TL'lik ceza 43.839,00 TL'ye indirilmiş olup %94.65 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 ekim ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 75 başvuru yapılmış olup bunlardan 54 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %72 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 141.588,46 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %47.14 oranında düşerek 74.845,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 397.624,05 TL'lik ceza 22.160,00 TL'ye indirilmiş olup %94.42 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2007 kasım ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 118 başvuru yapılmış olup bunlardan 118 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 642.602,97 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %47.15 oranında düşerek 339.624,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.238.897,59 TL'lik ceza 129.716,00 TL'ye indirilmiş olup %89.53 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2007 aralık ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 59 başvuru yapılmış olup bunlardan 58 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %98.30 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 404.362,21 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %48.44 oranında düşerek 208.476,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.505.527,31 TL'lik ceza 78.993,00 TL'ye indirilmiş olup %94.75 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

3.5. 2008 Yılında Manisa İlinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Aşağıda tablo 24'te 2008 yılında Manisa İlindeki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi analizi yapılmıştır.

TABLO 22: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Denetmenleri Bürosu) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (01.01.2008- 31.12.2008)

Dönemi	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2008/Ocak	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2008/Şubat	30	21	283.029,94	199.160,00	2.073.401,94	100.043,00
2008/Mart	63	61	291.834,97	158.916,00	617.628,85	29.378,00
2008/Nisan	56	50	197.051,84	149.638,00	274.523,81	11.992,00
2008/Mayıs	80	80	615.824,17	454.588,00	1.131.101,39	54.297,00
2008/Haziran	48	44	335.480,26	231.475,00	641.939,98	38.554,00
2008/Temmuz	85	79	386.075,49	241.175,00	790.000,61	34.797,00
2008/Ağustos	124	114	382.732,68	240.035,71	688.721,61	31.069,17
2008/Eylül	124	115	437.014,64	254.792,00	572.013,64	27.160,00
2008/Ekim	91	91	592.505,54	429.331,00	890.687,31	45.994,21
2008/Kasım	113	113	466.110,96	317.298,00	749.432,90	37.866,00
2008/Aralık	121	121	461.678,39	343.988,00	924.861,19	49.229,00
Toplam	935	889	4.449.338,88	3.020.398,71	9.354.313,23	460.379,38

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen veriler ile hazırlanmıştır.

- 2008 şubat ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 30 başvuru yapılmış olup bunlardan 21 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %70 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 283.029,94 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %29.63 oranında düşerek 199.160,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 2.073.401,94 TL'lik ceza 100.043,00 TL'ye indirilmiş olup %95.17 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 mart ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 63 başvuru yapılmış olup bunlardan 61 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %96.82 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 291.834,97 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %45.54 oranında düşerek 158.916,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 617.628,85 TL'lik ceza 29.378,00 TL'ye indirilmiş olup %95.24 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 nisan ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 56 başvuru yapılmış olup bunlardan 50 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %89.28 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 197.051,84 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %24.06 oranında düşerek 149.638,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 274.523,81 TL'lik ceza 11.992,00 TL'ye indirilmiş olup %95.63 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 mayıs ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 80 başvuru yapılmış olup bunlardan 80 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 615.824,17 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %26.18 oranında düşerek 454.588,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.131.101,39 TL'lik ceza 54.297,00 TL'ye indirilmiş olup %95.20 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 haziran ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 48 başvuru yapılmış olup bunlardan 44 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %91.66 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

Bu uzlaşmalar sonucunda 335.480,26 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %31 oranında düşerek 231.475,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 641.939,98 TL'lik ceza 38.554,00 TL'ye indirilmiş olup %93.99 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2008 temmuz ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 85 başvuru yapılmış olup bunlardan 79 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %92.94 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 386.075,49 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %37.53 oranında düşerek 241.175,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 790.000,61 TL'lik ceza 34.797,00 TL'ye indirilmiş olup %95.59 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 ağustos ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 124 başvuru yapılmış olup bunlardan 114 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %91.93 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 382.732,68 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %37.28 oranında düşerek 240.035,71 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 688.721,61 TL'lik ceza 31.069,17 TL'ye indirilmiş olup %95.49 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 eylül ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 124 başvuru yapılmış olup bunlardan 115 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %92.74 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 437.014,64 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %41.69 oranında düşerek 254.792,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 572.013,64 TL'lik ceza 27.160,00 TL'ye indirilmiş olup %95.25 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 ekim ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 91 başvuru yapılmış olup bunlardan 91 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 592.505,54 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %27.54 oranında düşerek 429.331,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 890.687,31 TL'lik ceza 45.994,21 TL'ye indirilmiş olup %94.84 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2008 kasım ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 113 başvuru yapılmış olup bunlardan 113 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 466.110,96 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %31.93 oranında düşerek 317.298,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 749.432,90 TL'lik ceza 37.866,00 TL'ye indirilmiş olup %94.95 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2008 aralık ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 121 başvuru yapılmış olup bunlardan 121 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 461.678,39 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %25.49 oranında düşerek 343.988,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 924.861,19 TL'lik ceza 49.229,00 TL'ye indirilmiş olup %94.68 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

3.6. 2009 Yılında Manisa İlinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Aşağıda tablo 24'te 2009 yılında Manisa İlindeki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi analizi yapılmıştır.

TABLO 23: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Denetmenleri Bürosu) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (01.01.2009- 31.12.2009)

Dönemi	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2009/Ocak	132	132	281.158,17	243.419,00	585.944,12	27.267,00
2009/Şubat	81	81	682.089,30	502.099,00	1.045.298,02	54.332,00
2009/Mart	156	150	792.092,50	543.981,00	1.187.440,60	64.702,00
2009/Nisan	152	138	855.988,02	448.062,00	1.243.592,23	48.505,00
2009/Mayıs	91	91	311.184,84	231.761,00	563.275,49	32.566,00
2009/Haziran	161	156	630.819,90	443.517,00	1.106.162,87	55.322,00
2009/Temmuz	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2009/Ağustos	151	151	558.713,70	440.725,00	1.162.661,75	58.049,00
2009/Eylül	79	71	686.350,42	709.586,00	1.021.713,48	43.981,00
2009/Ekim	178	164	1.467.911,96	874.197,00	2.099.573,35	91.782,00
2009/Kasım	127	117	837.088,76	653.929,00	1.461.518,30	93.455,00
2009/Aralık	257	223	664.323,54	546.046,00	1.205.015,05	82.770,00
Toplam	1.565	1.474	7.767.721,11	5.337.322,00	12.682.195,26	652.731,00

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi'nden elde edilen veriler ile hazırlanmıştır.

- 2009 ocak ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 132 başvuru yapılmış olup bunlardan 132 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 281.158,17 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %13.42 oranında düşerek 243.419,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 585.944,12 TL'lik ceza 27.267,00 TL'ye indirilmiş olup %95.35 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 şubat ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 81 başvuru yapılmış olup bunlardan 81 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 682.089,30 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %26.39 oranında düşerek 502.099,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.045.298,02 TL'lik ceza 54.332,00 TL'ye indirilmiş olup %94.80 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 mart ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 156 başvuru yapılmış olup bunlardan 150 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %96.15 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 792.092,50 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %31.32 oranında düşerek 543.981,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.187.440,60 TL'lik ceza 64.702,00 TL'ye indirilmiş olup %94.55 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 nisan ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 152 başvuru yapılmış olup bunlardan 138 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %90.79 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 855.988,02 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %47.65 oranında düşerek 448.062,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.243.592,23 TL'lik ceza 48.505,00 TL'ye indirilmiş olup %96.10 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 mayıs ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 91 başvuru yapılmış olup bunlardan 91 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

Bu uzlaşmalar sonucunda 311.184,84 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %25.52 oranında düşerek 231.761,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 563.275,49 TL'lik ceza 32.275,49 TL'ye indirilmiş olup %94.22 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2009 haziran ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 161 başvuru yapılmış olup bunlardan 156 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %96.89 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 630.819,90 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %26.69 oranında düşerek 443.517,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.106.162,87 TL'lik ceza 55.322,00 TL'ye indirilmiş olup %94.99 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 ağustos ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 151 başvuru yapılmış olup bunlardan 151 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %100 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 558.713,70 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %21.12 oranında düşerek 440.725,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.162.661,75 TL'lik ceza 58.049,00 TL'ye indirilmiş olup %95 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 eylül ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 79 başvuru yapılmış olup bunlardan 71 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %89.87 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 686.350,42 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %40.32 oranında düşerek 409.586,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.021.713,48 TL'lik ceza 43.981,00 TL'ye indirilmiş olup %95.69 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 ekim ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 178 başvuru yapılmış olup bunlardan 164 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %92.13 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 1.467.911,96 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %40.45 oranında düşerek 874.197,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 2.099.573,35 TL'lik ceza 91.782,00 TL'ye indirilmiş olup %95.63 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

- 2009 kasım ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 127 başvuru yapılmış olup bunlardan 117 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %92.12 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 837.088,76 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %21.88 oranında düşerek 653.929,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.461.518,30 TL'lik ceza 93.455,00 TL'ye indirilmiş olup %93.60 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.
- 2009 aralık ayında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 257 başvuru yapılmış olup bunlardan 223 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %86.77 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Bu uzlaşmalar sonucunda 664.323,54 TL olan vergi tutarı uzlaşma sonucunda %17.80 oranında düşerek 546.046,00 TL'ye indirilmiştir. Cezalarda ise, uzlaşmaya konu olan 1.205.015,05 TL'lik ceza 82.770,00 TL'ye indirilmiş olup %93.13 oranında indirim yapıldığını göstermektedir.

4. Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi Uygulamaları

Yukarıda Manisa’daki uzlaşma müessesesi açıklanmıştır. Bu bölümde de Türkiye’deki uzlaşma müessesesi uygulamaları ele alınacaktır.

4.1. 2007 Yılında Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Gelirler İdaresi Başkanlığı’ndan elde edilen 2007 yılına ilişkin iller bazındaki verilere göre, tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya ilişkin vergiler ve cezalar aşağıdaki tabloda incelenmektedir.

TABLO 24: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2007)

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Adana	4.418	3.840	3.138.060	1.942.818	5.586.299	335.511
Adıyaman	123	123	138.752	73.590	164.225	10.014
Afyonkarahisar	921	868	494.251	468.678	1.027.791	87.547
Ağrı	1.889	1.746	1.140.957	811.844	740.452	524.447
Amasya	585	563	294.481	268.882	483.974	34.298
Ankara	12.806	12.294	23.838.737	18.905.265	31.770.534	1.528.684
Antalya	3.912	3.749	3.231.968	2.336.020	5.307.656	453.908
Artvin	136	127	41.237	31.578	131.256	13.609
Aydın	2.600	2.464	837.130	818.074	2.707.991	218.510
Balıkesir	3.025	2.857	1.211.201	982.080	2.013.120	294.197
Bilecik	718	654	271.417	267.2510	450.649	48.948
Bingöl	-	-	-	-	-	-
Bitlis	88	89	37.275	25.710	468.827	35.186
Bolu	1.618	657	127.434	126.283	330.521	53.511
Burdur	1.240	1.142	233.514	212.885	1.056.459	96.599
Bursa	3.723	3.596	4.923.640	4.292.192	6.986.780	516.551
Çanakkale	733	714	312.840	290.188	578.938	45.310
Çankırı	336	335	130.377	125.905	176.814	20.487
Çorum	1.071	992	339.102	331.456	454.788	54.952
Denizli	1.566	1.319	591.817	488.710	1.342.200	107.811
Diyarbakır	2.139	2.054	926.094	654.275	1.932.699	215.136
Edirne	1.064	1.036	883.308	807.129	773.720	53.714
Elazığ	525	522	151.550	151.404	394.285	40.026
Erzincan	172	154	138.480	69.833	211.974	10.216
Erzurum	366	361	457.257	303.338	752.105	69.420
Eskişehir	2.544	2.496	1.077.624	983.156	1.691.544	154.836
Gaziantep	653	633	461.750	412.022	689.398	61.732
Giresun	332	320	164.453	134.748	266.059	24.471
Gümüşhane	38	36	47.956	42.796	76.642	5.894
Hakkari	113	105	49.973	48.575	140.973	12.721
Hatay	1.749	1.756	968.495	583.531	1.602.616	92.604
Isparta	898	872	419.689	271.367	733.939	38.093
Mersin	3.579	3.454	2.282.135	1.937.741	3.506.531	305.626
İstanbul	26.861	25.771	89.221.469	51.239.304	142.400.382	6.104.561
İzmir	17.447	11.921	114.580.755	24.506.564	141.839.761	2.008.326
Kars	175	175	63.302	62.195	99.657	13.142
Kastamonu	300	290	1.755.482	147.009	239.704	23.609
Kayseri	615	611	1.058.826	714.246	2.032.485	100.665
Kırklareli	2.852	2.520	381.551	338.700	493.783	37.930
Kırşehir	509	501	233.012	223.873	316.882	40.503
Kocaeli	1.564	1.427	6.818.788	5.814.354	8.499.143	400.409
Konya	1.720	1.648	966.790	738.627	1.866.001	136.245
Manisa	2.775	2.407	1.006.108	697.596	2.300.829	170.074
Kahramanmaraş	842	826	206.831	155.902	704.904	67.780
Mardin	508	501	414.625	337.099	502.058	59.084
Muğla	4.917	4.616	1.717.034	1.299.737	4.777.233	364.852
Muş	233	231	187.828	169.964	469.130	37.883
Nevşehir	286	237	167.465	153.441	280.013	18.212
Niğde	149	145	136.623	302.567	194.050	15.244
Ordu	534	514	102.481	88.924	450.980	44.253
Rize	480	475	113.621	103.986	295.529	25.573
Sakarya	2.429	2.290	909.574	682.168	2.183.920	172.017
Samsun	1.862	1.833	1.196.741	802.259	2.034.047	112.773

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Siirt	242	223	60.474	57.006	268.149	21.709
Sinop	253	253	29.943	30.319	173.463	19.295
Sivas	548	537	504.846	473.833	808.902	50.884
Tekirdağ	888	893	721.938	520.713	1.484.643	118.050
Tokat	775	767	212.343	196.213	539.519	53.364
Trabzon	1.018	937	3.579.231	695.666	3.128.376	77.533
Tunceli	29	29	4.547	3.522	14.038	1.839
Şanlıurfa	905	782	999.374	950.373	1.580.602	107.173
Uşak	827	813	447.747	365.373	603.687	56.549
Van	322	321	344.169	247.734	661.324	41.459
Yozgat	193	191	112.374	86.190	260.599	19.813
Zonguldak	2.522	2.406	342.303	328.210	1.238.417	115.658
Aksaray	175	169	175.820	171.398	313.932	21.915
Bayburt	33	28	15.937	14.065	23.171	1.819
Karaman	26	26	31.847	19.428	66.623	3.200
Kırıkkale	395	368	223.643	196.095	463.990	53.650
Batman	-	-	-	-	-	-
Şırnak	53	53	28.152	19.583	146.182	22.295
Bartın	127	96	72.053	72.046	178.792	19.516
Ardahan	841	843	392.042	372.861	753.519	118.970
Iğdır	176	178	129.998	80.441	398.122	32.872
Yalova	105	101	234.785	88.083	404.194	16.539
Karabük	514	507	140.425	139.648	299.331	26.839
Kilis	460	390	826.343	349.837	914.946	19.160
Osmaniye	862	793	337.436	309.872	459.405	44.885
Düzce	240	239	40.970	32.578	351.929	24.798
Toplam	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2007, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tarhiyat sonrası uzlaşma için yapılan başvuruların büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. 2007 yılında sadece Bingöl ilimizde uzlaşma için başvuru yapılmamış olup buna karşılık Adıyaman, Kars, Sinop, Tunceli, Karaman, Şırnak illerimizde yapılan tüm uzlaşma başvurularında uzlaşma sağlanmıştır.

Tüm illerimizi ayrı ayrı ele aldığımızda Adana'da %86.92, Adıyaman'da %100, Afyonkarahisar'da %94.24, Ağrı'da %92.43, Amasya'da %96.24, Ankara'da %96, Antalya'da %95.83, Artvin'de %93.38, Aydın'da %94.77, Balıkesir'de %94.47, Bilecik'te %91.09, Bolu'da %40.60, Burdur'da %92.10, Bursa'da %96.59, Çanakkale'de %97.41, Çankırı'da %99.70, Çorum'da %92.62, Denizli'de %84.23, Diyarbakır'da %96.03, Edirne'de %97.37, Elazığ'da %99.43, Erzincan'da %89.53, Erzurum'da %98.63, Eskişehir'de %98.11, Gaziantep'te %96.94, Giresun'da %96.38, Gümüşhane'de %94.74, Hakkari'de %92.92, Isparta'da %97.10, Mersin'de %96.51, İstanbul'da %95.94, İzmir'de %68.33, Kars'ta %100, Kastamonu'da %96.66, Kayseri'de %99.35, Kırklareli'nde %88.36, Kırşehir'de %98.43, Kocaeli'nde %91.24, Konya'da %95.81, Malatya'da %97.21, Kahramanmaraş'ta %98.10, Mardin'de %98.62, Muğla'da %93.88, Muş'ta %99.14, Nevşehir'de %82.87, Niğde'de %97.31, Ordu'da %96.25, Rize'de %98.96, Sakarya'da %94.28, Samsun'da %98.44, Siirt'te %92.15, Sinop'ta %100, Sivas'ta %97.99, Tokat'ta %98.97, Trabzon'da %92.04, Tunceli'de %100, Şanlıurfa'da %86.41, Uşak'ta %98.31, Van'da %99.69, Yozgat'ta %98.96, Zonguldak'ta %95.40, Aksaray'da %96.57, Bayburt'ta %84.84, Karaman'da %100, Kırıkkale'de %93.16, Batman'da %75, Şırnak'ta % 100, Bartın'da %75.59, Yalova'da %96.19, Karabük'te %98.64, Kilis'te %84.78, Osmaniye'de %91.99, Düzce'de %99.58 oranında uzlaşma sağlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 81 ilin toplamında 137.404 başvuru yapılmış olup ve 124.888 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %90.89 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

4.2. 2008 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Gelirler İdaresi Başkanlığı'ndan elde edilen 2008 yılına ilişkin iller bazındaki verilere göre, tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya ilişkin vergiler ve cezalar aşağıdaki tabloda incelenmektedir.

TABLO 25: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2008)

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Adana	2.265	1.997	10.803.450	5.203.519	12.746.343	472.957
Adıyaman	204	234	423.217	218.722	899.332	45.841
Afyonkarahisar	1.049	1.005	678.550	571.520	1.386.791	104.189
Ağrı	389	327	326.940	246.811	508.934	55.871
Amasya	497	419	630.629	540.686	885.481	100.591
Ankara	12.865	11.984	111.600.819	52.440.560	147.247.687	3.475.043
Antalya	4.906	4.745	9.061.019	5.313.753	16.773.002	963.621
Artvin	119	90	290.658	283.623	400.183	29.474
Aydın	2.114	2.025	2.638.674	2.111.804	5.672.352	340.855
Balıkesir	2.079	1.750	1.837.649	1.421.855	2.631.302	184.258
Bilecik	409	397	180.504	169.372	285.985	26.575
Bingöl	15	14	275.488	132.021	1.876.209	23.330
Bitlis	80	79	25.193	20.383	80.539	4.898
Bolu	780	513	315.564	306.340	517.905	53.718
Burdur	365	363	152.298	133.867	380.959	46.549
Bursa	6.661	6.446	26.249.284	13.913.327	37.188.134	1.499.644
Çanakkale	581	541	2.057.599	813.800	1.809.927	80.588
Çankırı	1.323	1.047	1.155.700	929.925	1.785.589	204.057
Çorum	569	561	913.991	308.739	1.505.546	35.145
Denizli	1.387	1.119	5.871.525	1.607.064	7.509.507	645.832
Diyarbakır	1.566	1.475	1.510.505	1.072.200	2.437.839	391.454
Edirne	1.098	1.096	1.615.538	711.148	1.876.425	39.762
Elazığ	516	504	302.671	291.442	464.993	31.953
Erzincan	212	216	196.363	88.247	404.135	22.607
Erzurum	399	357	692.199	465.470	777.047	70.561
Eskişehir	2.556	2.331	2.135.688	1.822.592	2.838.460	284.865
Gaziantep	1.617	1.415	6.236.198	4.169.510	10.038.903	500.153
Giresun	345	342	448.668	276.545	795.188	23.009
Gümüşhane	31	31	70.191	24.329	121.298	7.414
Hakkari	70	66	86.000	76.371	178.309	12.809
Hatay	1.973	1.804	6.476.860	2.926.745	8.375.606	334.262
Isparta	447	434	358.963	227.706	683.871	38.680
Mersin	3.713	3.416	2.205.512	1.635.840	4.109.529	332.549
İstanbul	38.481	36.744	193.467.667	87.456.222	285.045.131	13.806.017
İzmir	19.036	13.948	52.613.632	18.830.161	65.539.867	2.114.879
Kars	70	70	154.794	150.568	268.225	27.396
Kastamonu	281	273	244.954	192.980	475.873	35.878
Kayseri	1.010	1.006	5.699.111	3.154.790	6.088.509	248.700
Kırklareli	1.831	1.822	450.301	353.613	710.015	41.423
Kırşehir	330	321	171.679	158.462	476.678	37.804
Kocaeli	1.704	1.517	7.806.800	5.361.303	9.796.184	355.642
Konya	1.323	1.294	4.558.618	2.072.714	9.590.703	482.311
Kütahya	818	798	757.773	530.052	1.257.522	103.195
Malatya	682	644	740.130	423.956	1.596.936	54.348
Manisa	3.769	3.268	2.302.308	1.606.080	3.633.444	214.687
Kahramanmaraş	871	814	1.109.172	628.662	1.938.897	177.497
Mardin	346	347	1.138.345	611.574	1.765.078	101.851
Muğla	3.164	3.077	3.843.864	2.442.952	6.777.880	455.187
Muş	67	65	215.412	122.145	304.225	15.354
Nevşehir	196	205	319.163	70.988	412.647	18.849
Niğde	281	264	1.243.346	858.435	1.180.508	115.412
Ordu	707	653	367.653	324.632	816.145	71.105
Rize	409	398	422.391	249.531	576.979	33.787

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Sakarya	3.586	3.503	921.850	899.314	2.189.697	190.554
Samsun	2.027	1.947	1.880.027	1.250.529	3.561.357	201.852
Siirt	89	69	28.294	23.987	110.081	12.090
Sinop	146	245	100.556	33.185	175.381	20.573
Sivas	418	395	854.192	741.600	1.443.251	101.863
Tekirdağ	1.152	1.122	1.539.904	827.440	3.028.082	170.413
Tokat	960	927	350.946	323.851	713.010	71.155
Trabzon	776	763	6.033.136	1.761.581	6.894.060	88.217
Tunceli	32	30	58.010	22.350	72.257	2.677
Şanlıurfa	915	833	1.103.479	677.591	2.573.546	177.969
Uşak	568	527	854.800	798.985	1.008.195	58.744
Van	247	246	335.754	296.614	597.466	81.999
Yozgat	283	318	230.518	152.671	529.343	46.362
Zonguldak	1.877	1.686	911.158	839.992	1.545.243	121.541
Aksaray	116	113	246.073	243.809	224.895	18.804
Bayburt	32	32	49.026	47.438	53.771	6.333
Karaman	42	41	134.670	70.265	251.141	9.244
Kırıkkale	602	486	402.447	359.213	727.150	43.595
Batman	92	80	91.399	67.450	151.395	9.594
Şırnak	28	27	167.746	167.746	175.314	2.058
Bartın	186	178	77.607	51.704	166.530	13.634
Ardahan	446	438	105.310	144.218	180.822	50.447
Iğdır	70	69	148.107	133.216	191.568	5.464
Yalova	128	127	338.968	269.835	415.266	29.392
Karabük	460	456	312.365	227.269	455.872	83.490
Kilis	483	490	213.622	156.436	1.116.419	17.824
Osmaniye	755	800	849.706	825.620	1.070.532	174.389
Düzce	334	314	275.072	148.959	506.319	39.066
Toplam	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2008, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tarhiyat sonrası uzlaşma için yapılan başvuruların büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. 2008 yılında uzlaşma için başvurulmayan ilimiz olmamakla birlikte, Gümüşhane, Kars ve Bayburt illerimizde yapılan tüm uzlaşma başvurularında uzlaşma sağlanmıştır.

Tüm illerimizi ayrı ayrı ele aldığımızda Adana'da %88.17, Afyonkarahisar'da %95.80, Ağrı'da %84.06, Amasya'da %84.30, Ankara'da %93.15, Antalya'da %96.72, Artvin'de %75.63, Aydın'da %95.79, Balıkesir'de %84.17, Bilecik'te %97.07, Bingöl'de %93.33, Bitlis'te %98.75 Bolu'da %65.77, Burdur'da %99.45, Bursa'da %96.77, Çanakkale'de %93.11, Çankırı'da %79.14, Çorum'da %98.59, Denizli'de %80.68, Diyarbakır'da %94.19, Edirne'de %99.82, Elazığ'da %97.67, Erzurum'da %89.47, Eskişehir'de %91.20, Gaziantep'te %87.51, Giresun'da %99.13, Gümüşhane'de %100, Hakkari'de %94.28, Hatay'da %91.43, Isparta'da %97.09, Mersin'de %92, İstanbul'da %95.49, İzmir'de %73.27, Kars'ta %100, Kastamonu'da %97.15, Kayseri'de %99.60, Kırklareli'nde %99.51, Kırşehir'de %97.27, Kocaeli'nde %89.02, Konya'da %97.80, Kütahya'da %97.55, Malatya'da %94.43, Kahramanmaraş'ta %93.45, Muğla'da %97.25, Muş'ta %97.01, Niğde'de %93.95, Ordu'da %92.36, Rize'de %97.31, Sakarya'da %97.68, Samsun'da %96.05, Siirt'te %77.52, Sivas'ta %94.50, Tekirdağ'da %97.39, Tokat'ta %96.56, Trabzon'da %98.32, Tunceli'de %93.75, Şanlıurfa'da %91.04, Uşak'ta %92.78, Van'da %99.59, Zonguldak'ta %89.82, Aksaray'da %97.41, Bayburt'ta %100, Karaman'da %97.62, Kırıkkale'de %80.73, Batman'da %86.96, Şırnak'ta %96.43, Bartın'da %95.70, Ardahan'da %98.21, Iğdır'da %98.57, Yalova'da %99.22, Karabük'te %99.13, Düzce'de %94.01 oranında uzlaşma sağlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 81 ilin toplamında 145.426 başvuru yapılmış olup ve 132.933 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %91.41 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

4.3. 2009 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Gelirler İdaresi Başkanlığı'ndan elde edilen 2009 yılına ilişkin iller bazındaki verilere göre, tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya ilişkin vergiler ve cezalar aşağıdaki tabloda incelenmektedir.

TABLO 26: Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2009)

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
Adana	2.028	1.974	4.986.664	1.675.036	7.537.409	304.488
Adıyaman	263	247	75.781	70.131	221.754	17.863
Afyonkarahisar	894	850	304.569	294.195	783.117	74.250
Ağrı	613	586	299.139	261.843	394.122	33.329
Amasya	535	527	227.780	206.489	424.299	23.942
Ankara	9.281	8.915	31.534.355	21.118.131	52.678.571	2.506.153
Antalya	11.161	4.251	4.320.179	3.091.529	11.387.920	774.772
Artvin	190	183	203.076	149.869	269.750	26.473
Aydın	2.121	2.068	1.431.378	1.394.296	3.142.846	268.732
Balıkesir	2.329	2.096	2.654.187	2.117.263	5.187.838	401.679
Bilecik	638	606	236.424	226.653	343.975	32.352
Bingöl	47	47	32.241	21.731	68.290	7.709
Bolu	476	319	149.951	139.599	267.477	28.780
Burdur	300	292	223.019	173.629	573.599	50.570
Bursa	2.722	2.654	4.568.500	3.871.077	8.339.423	591.917
Çanakkale	420	411	210.245	197.914	576.282	59.256
Çankırı	346	334	607.062	547.524	856.255	105.580
Çorum	742	727	247.100	215.200	529.520	42.943
Denizli	1.377	1.219	1.763.552	514.811	4.923.009	118.202
Diyarbakır	1.290	1.275	1.008.052	861.275	2.119.304	250.023
Edirne	4.022	1.438	532.763	434.279	1.073.586	49.438
Elazığ	521	507	207.349	206.337	544.856	52.200
Erzincan	218	170	127.656	117.154	289.259	27.369
Erzurum	181	181	148.862	138.210	321.891	30.821
Eskişehir	2.433	1.950	835.028	697.153	2.191.073	180.359
Gaziantep	1.025	1.000	656.862	571.686	1.509.168	108.844
Giresun	289	297	185.760	181.694	414.541	27.451
Gümüşhane	72	72	78.916	67.708	157.419	11.975
Hakkari	37	24	35.248	35.113	84.154	14.288
Hatay	811	744	567.159	537.209	1.290.427	85.806
Isparta	232	229	109.733	101.323	232.125	17.982
Mersin	2.038	1.978	1.216.361	1.029.034	3.555.811	304.052
İstanbul	37.259	35.882	116.944.804	68.983.676	244.999.751	16.011
İzmir	10.963	6.796	11.856.413	7.077.939	17.985.839	887.025
Kars	76	75	178.679	153.481	206.191	21.448
Kastamonu	232	232	121.763	113.717	398.248	34.255
Kayseri	956	841	1.040.771	870.424	3.228.971	190.142
Kırklareli	1.110	1.094	646.642	474.518	1.162.018	90.346
Kırşehir	353	349	291.845	178.695	482.119	28.486
Kocaeli	1.917	1.602	8.970.612	7.339.590	14.489.414	646.699
Konya	969	962	2.334.371	1.903.483	4.564.149	287.138
Kütahya	680	670	329.565	294.985	794.740	57.288
Malatya	708	701	378.094	320.194	1.159.460	48.854
Manisa	3.102	2.987	5.490.201	2.273.081	8.082.307	285.254
Kahramanmaraş	541	552	211.589	209.336	1.089.445	96.047
Mardin	339	339	1.051.514	773.267	1.832.314	134.030
Muğla	3.589	3.500	3.844.483	2.883.109	95.046.941	499.785
Muş	96	92	190.096	165.619	214.906	27.066
Nevşehir	185	176	205.380	157.210	197.715	11.996
Niğde	215	208	228.242	224.512	453.564	40.834
Ordu	705	692	138.206	131.086	638.371	65.219
Rize	574	567	352.924	262.638	624.514	48.679

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Sakarya	2.310	2.268	648.047	574.858	1.852.826	166.350
Samsun	1.675	1.586	1.792.580	1.379.989	3.265.266	203.376
Siirt	169	165	24.469	24.423	109.835	14.123
Sinop	190	226	15.348	15.265	146.792	15.206
Sivas	493	480	516.252	494.761	1.091.122	88.583
Tekirdağ	1.361	1.328	1.847.592	1.284.606	6.124.758	402.903
Tokat	1.331	1.168	376.100	346.181	734.519	66.981
Trabzon	668	664	710.481	445.626	1.417.551	63.781
Tunceli	67	67	16.100	16.100	77.820	9.329
Şanlıurfa	1.050	1.035	544.647	478.518	1.267.102	120.609
Uşak	396	396	548.471	420.790	666.385	44.670
Van	255	254	479.042	440.496	833.048	70.344
Yozgat	344	322	64.549	62.899	409.514	33.717
Zonguldak	2.611	2.586	707.966	689.273	2.080.298	195.341
Aksaray	125	120	370.887	370.012	439.719	42.895
Bayburt	91	90	48.561	47.328	58.873	8.833
Karaman	18	18	3.426	3.407	72.773	5.010
Kırıkkale	216	208	236.195	231.985	518.851	67.581
Batman	216	199	105.412	100.152	204.009	20.072
Şırnak	5	5	124.116	105.614	117.345	5.977
Bartın	98	86	41.695	29.066	135.350	14.486
Ardahan	117	96	38.562	36.273	46.216	5.512
Iğdır	64	64	5.199	4.760	55.074	12.589
Yalova	258	236	230.659	198.540	306.438	24.733
Karabük	320	334	123.485	121.689	296.578	26.262
Kilis	252	236	1.484.626	1.069.878	3.732.683	245.016
Osmaniye	716	691	344.965	342.905	729.539	254.188
Düzce	254	254	144.375	116.945	525.828	43.532
Toplam	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2009, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tarhiyat sonrası uzlaşma için yapılan başvuruların büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. 2009 yılında uzlaşma için başvurulmayan ilimiz olmamakla birlikte, Bingöl, Erzurum, Kastamonu, Tunceli, Uşak, Karaman, Şırnak, Iğdır, Düzce illerimizde yapılan tüm uzlaşma başvurularında uzlaşma sağlanmıştır.

Tüm illerimizi ayrı ayrı ele aldığımızda Adana'da %97.34, Adıyaman'da %93.92, Afyonkarahisar'da %95.08, Ağrı'da %95.59, Amasya'da %98.50, Ankara'da %96.06, Antalya'da %38.09, Artvin'de %96.31, Aydın'da %97.50, Balıkesir'de %89.99, Bilecik'te %94.98, Bingöl'de %100, Bolu'da %67.02, Burdur'da %97.33, Bursa'da %97.50, Çanakkale'de %97.86, Çankırı'da %96.53, Çorum'da %97.98, Denizli'de %88.52, Diyarbakır'da %98.84, Edirne'de %35.75, Elazığ'da %97.31, Erzincan'da %77.98, Erzurum'da %100, Eskişehir'de %80.15, Gaziantep'te %97.56, Gümüşhane'de %100, Hakkari'de %64.86, Hatay'da %91.74, Isparta'da %98.71, Mersin'de %97.05, İstanbul'da %96.30, İzmir'de %61.99, Kars'ta %98.68, Kastamonu'da %100, Kayseri'de %87.97, Kırklareli'nde %98.56, Kırşehir'de %98.87, Kocaeli'nde %83.57, Konya'da %99.28, Kütahya'da %98.53, Malatya'da %99.01, Mardin'de %100, Muğla'da %97.52, Muş'ta %95.83, Nevşehir'de %95.13, Niğde'de %96.74, Ordu'da %98.16, Rize'de %98.78, Sakarya'da %98.18, Samsun'da %94.69, Siirt'te %97.63, Sivas'ta %97.36, Tekirdağ'da %97.57, Tokat'ta %87.75, Trabzon'da %99.40, Tunceli'de %100, Şanlıurfa'da %98.57, Uşak'ta %100, Van'da %99.61, Yozgat'ta %93.60, Zonguldak'ta %99.04, Aksaray'da %96, Bayburt'ta %98.90, Karaman'da %100, Kırıkkale'de %96.30, Batman'da %92.13, Şırnak'ta % 100, Bartın'da %87.75, Ardahan'da %82.05, Iğdır'da %100, Yalova'da %91.47, Kilis'te %93.65, Osmaniye'de %96.51, Düzce'de %100 oranında uzlaşma sağlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 81 ilin toplamında 130.119 başvuru yapılmış olup ve 111.897 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %85.99 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

4.4. 2007 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Gelirler İdaresi Başkanlığı'ndan elde edilen 2007 yılına ilişkin iller bazındaki verilere göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya ilişkin vergiler ve cezalar aşağıdaki tabloda incelenmektedir.

TABLO 27: Türkiye’de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2007)

İLLER	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Adana	2.438	2.066	12.977.711	1.534.084
Adıyaman	81	79	388.534	37.379
Afyonkarahisar	129	129	540.240	60.955
Ağrı	44	44	139.750	62.820
Amasya	160	160	536.438	43.790
Ankara	3.348	2.596	20.956.889	5.031.174
Antalya	1.670	1.324	4.569.197	625.096
Artvin	7	7	154.833	10.321
Aydın	638	530	1.896.492	198.603
Balıkesir	1.254	1.208	3.051.613	449.072
Bilecik	30	29	364.381	66.880
Bingöl	-	-	-	-
Bitlis	8	6	123.000	47.355
Bolu	197	192	499.720	82.721
Burdur	26	22	130.720	17.313
Bursa	2.161	1.884	8.713.109	1.036.261
Çanakkale	205	189	1.150.171	143.435
Çankırı	15	15	55.733	13.520
Çorum	426	400	897.438	151.053
Denizli	729	606	3.303.462	276.956
Diyarbakır	665	616	2.887.615	270.257
Edirne	301	297	384.419	28.536
Elazığ	103	101	1.329.156	204.227
Erzincan	95	92	245.763	8.135
Erzurum	606	572	1.675.151	257.579
Eskişehir	881	860	5.286.855	2.017.513
Gaziantep	968	716	6.033.577	507.470
Giresun	108	105	248.144	49.269
Gümüşhane	4	4	4.251	3.970
Hakkari	-	-	-	-
Hatay	376	274	1.238.571	172.200
Isparta	209	187	411.906	76.040
Mersin	715	632	3.350.923	326.471
İstanbul	5.229	4.057	35.756.063	2.614.831
İzmir	2.185	1.889	10.598.596	902.315
Kars	9	9	19.915	13.036
Kastamonu	50	50	138.747	26.288
Kayseri	890	783	3.379.637	321.515
Kırklareli	159	132	214.974	37.010
Kırşehir	45	45	80.458	10.875
Kocaeli	1.223	1.096	7.831.397	878.004
Konya	615	550	2.682.278	446.874
Kütahya	195	150	623.900	65.413
Malatya	181	138	156.935	25.255
Manisa	1.038	984	3.023.840	714.711
Kahramanmaraş	246	218	1.881.306	348.271
Mardin	-	-	-	-
Muğla	547	454	2.537.477	211.696
Muş	12	12	339.590	38.600
Nevşehir	207	198	607.983	51.917
Niğde	47	42	1.384.739	187.855
Ordu	62	83	1.077.427	164.665
Rize	140	133	332.057	51.369
Sakarya	318	293	1.780.992	453.092
Samsun	1.543	1.410	3.572.979	519.254
Siirt	4	4	32.210	6.415

İLLER	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Sinop	5	9	46.489	6.072
Sivas	100	95	603.794	55.938
Tekirdağ	473	418	1.081.171	172.134
Tokat	80	78	532.600	134.429
Trabzon	589	444	1.782.947	99.089
Tunceli	20	19	429.640	335.824
Şanlıurfa	186	167	1.227.126	297.625
Uşak	17	14	157.881	31.314
Van	44	44	437.934	29.620
Yozgat	72	72	52.894	17.975
Zonguldak	156	133	931.011	122.665
Aksaray	38	35	428.862	67.004
Bayburt	4	4	6.959	730
Karaman	42	41	345.539	35.695
Kırıkkale	51	49	142.656	22.275
Batman	12	12	140.938	19.200
Şırnak	10	10	76.613	155.974
Bartın	29	29	90.940	26.229
Ardahan	-	-	-	-
Iğdır	1	1	29.245	3.058
Yalova	64	59	616.866	101.567
Karabük	26	26	205.535	33.001
Kilis	-	-	-	-
Osmaniye	21	21	478.457	76.700
Düzce	152	152	224.397	76.694
Toplam	35.734	30.604	171.669.756	23.820.527

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2007, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tarhiyat öncesi uzlaşma için yapılan başvuruların büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. 2007 yılında Bingöl, Hakkari, Mardin, Ardahan ve Kilis illerimizde uzlaşma için başvuru yapılmamış olup buna karşılık Afyonkarahisar, Ağrı, Amasya, Artvin, Çankırı, Gümüşhane, Kars, Kastamonu, Kırşehir, Muş, Siirt, Van, Yozgat, Bayburt, Batman, Şırnak, Bartın, Iğdır, Karabük, Osmaniye ve Düzce illerimizde yapılan tüm uzlaşma başvurularında uzlaşma sağlanmıştır.

Tüm illerimizi ayrı ayrı ele aldığımızda Adana'da %84.74, Adıyaman'da %97.53, Afyonkarahisar'da %100, Ağrı'da %100, Amasya'da %100, Ankara'da %77.54, Antalya'da %79.28, Artvin'de %100, Aydın'da %83.08, Balıkesir'de %96.33, Bilecik'te %96.66, Bitlis'te %75, Bolu'da %97.46, Burdur'da %84.61, Bursa'da %87.18, Çanakkale'de %92.19, Çankırı'da %100, Çorum'da %93.90, Denizli'de %83.13, Diyarbakır'da %92.63, Edirne'de %98.67, Elazığ'da %98.09, Erzincan'da %96.84, Erzurum'da %94.39, Eskişehir'de %97.62, Gaziantep'te %73.97, Giresun'da %97.22, Gümüşhane'de %100, Hatay'da %72.87, Isparta'da %89.47, Mersin'de %88.39, İstanbul'da %77.59, İzmir'de %86.45, Kars'ta %100, Kastamonu'da %100, Kayseri'de %87.98, Kırklareli'nde %83.02, Kırşehir'de %100, Kocaeli'nde %89.61, Konya'da %89.43, Kütahya'da %76.92, Malatya'da %76.24, Kahramanmaraş %88.62, Muğla'da %83, Muş'ta %100, Nevşehir'de %95.65, Niğde'de %89.36, Rize'de %95, Sakarya'da %92.14, Samsun'da %91.38, Siirt'te %100, Sivas'ta %95, Tekirdağ'da %88.37, Tokat'ta %97.50, Trabzon'da %75.38, Tunceli'de %95, Şanlıurfa'da %89.78, Uşak'ta %82.35, Van'da %100, Yozgat'ta %100, Zonguldak'ta %85.26, Aksaray'da %92.10, Bayburt'ta %100, Karaman'da %97.62, Kırıkkale'de %96.08, Batman'da %100, Şırnak'ta % 100, Bartın'da %100, Iğdır'da %100, Yalova'da %92.19, Karabük'te %100, Osmaniye'de %100, Düzce'de %100 oranında uzlaşma sağlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 81 ilin toplamında 35.734 başvuru yapılmış olup ve 30.604 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %85.64 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

4.5. 2008 Yılında Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Gelirler İdaresi Başkanlığı'ndan elde edilen 2008 yılına ilişkin iller bazındaki verilere göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya ilişkin vergiler ve cezalar aşağıdaki tabloda incelenmektedir.

TABLO 28: Türkiye’de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2008)

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Adana	1.203	983	11.694.344	8.076.535	15.880.698	614.456
Adıyaman	119	118	2.113.220	942.741	3.152.368	80.787
Afyon	95	90	853.258	821.979	1.270.884	94.969
Ağrı	146	120	685.643	370.810	996.190	67.245
Amasya	259	259	867.792	508.143	1.484.447	63.890
Ankara	3.273	2.575	56.978.011	43.689.995	71.574.613	2.581.010
Antalya	1.589	1.268	10.330.690	7.583.614	15.336.486	1.045.326
Artvin	48	45	418.118	492.724	692.658	64.953
Aydın	767	635	8.268.333	5.982.863	11.116.705	427.920
Balıkesir	884	829	8.489.401	5.515.145	12.117.862	718.961
Bilecik	4	4	19.416	19.414	32.690	3.375
Bingöl	1	1	258.664	124.561	438.695	21.565
Bitlis	5	5	7.737	5.000	14.273	1.065
Bolu	314	298	809.646	717.809	1.547.430	125.748
Burdur	22	22	201.149	148.100	375.327	28.470
Bursa	1.580	1.313	9.173.222	6.310.154	18.726.648	934.167
Çanakkale	164	150	1.744.841	1.223.631	2.128.788	51.140
Çankırı	33	33	298.179	275.922	415.295	58.180
Çorum	381	333	1.490.975	811.964	2.343.318	140.575
Denizli	488	406	5.073.183	1.965.985	6.033.206	245.283
Diyarbakır	283	276	2.296.449	1.577.953	3.009.447	215.390
Edirne	442	417	3.694.857	1.515.662	4.853.175	11.160
Elazığ	76	52	896.020	880.619	1.827.241	151.608
Erzincan	115	105	232.145	177.947	506.049	17.370
Erzurum	335	305	2.895.134	1.776.665	4.056.348	238.540
Eskişehir	518	510	3.474.798	2.107.168	5.432.505	459.955
Gaziantep	875	649	4.014.736	3.037.796	7.755.911	389.220
Giresun	98	96	517.366	428.748	423.613	34.254
Gümüşhane	24	12	1.136.422	830.502	1.820.770	81.547
Hakkari	5	5	103.067	87.448	106.985	10.602
Hatay	535	479	2.057.095	1.569.656	4.112.632	219.190
Isparta	155	145	1.343.963	873.673	1.982.831	66.959
Mersin	274	215	5.480.759	4.722.011	8.704.595	482.989
İstanbul	4.493	3.686	61.201.213	37.755.702	86.539.093	3.316.473
İzmir	1.910	1.627	20.713.397	13.521.106	29.072.545	840.570
Kars	20	17	123.778	111.420	267.918	28.510
Kastamonu	46	46	563.240	408.268	1.030.018	64.112
Kayseri	1.301	1.133	24.495.381	15.083.187	74.287.269	1.053.207
Kırklareli	49	51	247.696	146.872	413.493	24.506
Kırşehir	290	278	502.882	439.490	1.375.709	99.864
Kocaeli	936	816	6.972.719	6.679.527	11.617.035	844.900

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Konya	930	818	6.621.120	3.404.483	10.555.911	589.757
Kütahya	180	162	784.931	583.786	1.424.661	66.250
Malatya	355	279	759.711	601.626	1.677.747	82.045
Manisa	935	889	4.449.336	3.020.396	9.354.311	460.379
K.Maraş	204	183	4.607.384	2.810.995	7.642.978	441.325
Mardin	-	-	-	-	-	-
Muğla	2.172	776	7.694.291	5.342.754	12.318.414	599.298
Muş	23	16	301.633	231.574	322.661	23.935
Nevşehir	4	2	4.762	4.762	7.884	138
Niğde	14	13	345.882	212.280	675.225	45.845
Ordu	224	200	2.616.337	1.697.421	3.950.762	208.570
Rize	169	169	1.010.281	813.740	1.536.590	98.814
Sakarya	359	333	2.138.315	2.000.317	3.225.832	301.377
Samsun	1.061	984	4.350.903	3.487.592	7.784.455	572.795
Siirt	13	13	353.407	278.807	505.401	37.525
Sinop	39	39	1.019.594	611.547	1.477.373	95.649
Sivas	93	91	1.690.185	1.386.269	2.073.188	119.899
Tekirdağ	252	234	1.390.641	669.746	2.304.794	116.583
Tokat	301	273	1.003.270	812.890	2.290.322	473.160
Trabzon	750	681	1.958.102	1.727.341	3.205.563	106.411
Tunceli	5	4	242.163	186.977	292.904	28.700
Şanlıurfa	62	56	744.672	661.088	1.438.450	122.498
Uşak	36	30	358.857	278.168	664.948	40.495
Van	19	15	1.960.905	499.798	2.107.666	31.300
Yozgat	56	67	532.215	434.665	1.045.099	59.085
Zonguldak	122	103	575.910	504.791	1.176.347	89.310
Aksaray	34	30	499.136	497.539	807.648	78.970
Bayburt	10	10	114.665	47.028	134.338	6.293
Karaman	21	16	591.009	424.200	934.687	34.690
Kırıkkale	31	31	171.227	166.463	273.921	26.430
Batman	46	32	512.742	351.255	523.357	34.190
Şırnak	0	0	0	0	0	0
Bartın	26	25	1.032.477	385.222	1.267.125	41.920
Ardahan	0	0	0	0	0	0
Iğdır	2	2	1.008	300	2.848	200
Yalova	73	52	1.120.422	909.942	1.699.514	148.177
Karabük	26	25	143.077	182.626	368.881	24.629
Kilis	1	1	0	0	3.259	300
Osmaniye	10	7	542.093	480.042	712.535	537.417
Düzce	126	109	1.049.428	460.150	1.438.890	76.610
Toplam	32.937	27.177	316.031.030	215.487.089	502.100.252	21.840.980

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2008, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tarhiyat öncesi uzlaşma için yapılan başvuruların büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

2008 yılında Mardin, Şırnak ve Ardahan illerimizde uzlaşma için başvuru yapılmamış olup buna karşılık Amasya, Bilecik, Bingöl, Bitlis, Çankırı, Hakkari, Kastamonu, Rize, Siirt, Sinop, Bayburt, Kırıkkale, Iğdır ve Kilis illerimizde yapılan tüm uzlaşma başvurularında uzlaşma sağlanmıştır.

Tüm illerimizi ayrı ayrı ele aldığımızda Adana'da %81.71, Adıyaman'da %99.16, Afyon'da %94.74, Ağrı'da %82.19, Amasya'da %100, Ankara'da %78.67, Antalya'da %79.80, Artvin'de %93.75, Aydın'da %82.79, Balıkesir'de %93.78, Bilecik'te %100, Bingöl %100, Bitlis'te %100, Bolu'da %94.90, Burdur'da %100, Bursa'da %83.10, Çanakkale'de %91.46, Çankırı'da %100, Çorum'da %87.40, Denizli'de %83.20, Diyarbakır'da %97.53, Edirne'de %94.34, Elazığ'da %68.42, Erzincan'da %91.30, Erzurum'da %91.04, Eskişehir'de %98.45, Gaziantep'te %74.17, Giresun'da %97.96, Gümüşhane'de %50, Hakkari'de %100, Hatay'da %89.53, Isparta'da %93.55, Mersin'de %78.46, İstanbul'da %82.04, İzmir'de %85.18, Kars'ta %85, Kastamonu'da %100, Kayseri'de %87.09, Kırşehir'de %95.86, Kocaeli'nde %87.18, Konya'da %87.96, Kütahya'da %90, Malatya'da %78.59, Kahramanmaraş %89.70, Muğla'da %35.73, Muş'ta %69.56, Nevşehir'de %50, Niğde'de %92.86, Ordu'da %89.28, Rize'de %100, Sakarya'da %92.76, Samsun'da %92.74, Siirt'te %100, Sinop'ta %100, Sivas'ta %97.85, Tekirdağ'da %92.86, Tokat'ta %90.70, Trabzon'da %90.80, Tunceli'de %80, Şanlıurfa'da %90.32, Uşak'ta %83.33, Van'da %78.95, Zonguldak'ta %84.43, Aksaray'da %88.23, Bayburt'ta %100, Karaman'da %76.19, Kırıkkale'de %100, Batman'da %69.56, Bartın'da %96.15, Iğdır'da %100, Yalova'da %71.23, Karabük'te %96.15, Kilis'te %100, Osmaniye'de %70, Düzce'de %86.51 oranında uzlaşma sağlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 81 ilin toplamında 32.937 başvuru yapılmış olup ve 27.177 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %82.51 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

4.6. 2009 Yılında Türkiye’de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Gelirler İdaresi Başkanlığı’ndan elde edilen 2009 yılına ilişkin iller bazındaki verilere göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya ilişkin vergiler ve cezalar aşağıdaki tabloda incelenmektedir.

TABLO 29: Türkiye’de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2009)

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
Adana	1.543	1.252	8.721.795	6.442.752	15.390.150	910.693
Adıyaman	173	162	1.832.737	837.681	2.801.688	71.800
Afyonkarahisar	117	117	1.096.807	849.178	1.484.672	97.697
Ağrı	164	164	3.541.800	326.737	1.179.656	124.959
Amasya	348	347	3.023.880	1.220.040	4.701.185	123.895
Ankara	4.325	3.553	46.876.097	31.293.264	79.584.541	3.974.422
Antalya	1.740	1.423	16.718.160	11.057.845	26.166.679	1.377.621
Artvin	26	23	361.937	329.145	700.172	46.963
Aydın	721	651	3.034.758	2.961.440	5.190.700	312.199
Balıkesir	565	504	7.023.815	5.402.407	14.005.980	1.179.710
Bilecik	46	45	204.443	203.042	540.747	56.110
Bingöl	23	22	203.161	89.418	268.327	32.650
Bitlis	8	8	1.399	1.399	3.045	313
Bolu	241	230	1.014.679	866.729	2.387.812	165.160
Burdur	123	123	1.034.324	853.666	2.223.959	193.746
Bursa	1.504	1.214	10.245.446	5.708.213	24.197.455	1.168.559
Çanakkale	80	72	222.289	210.897	562.682	62.661
Çankırı	86	77	526.025	507.673	970.585	114.780
Çorum	423	354	1.945.215	1.123.925	3.831.407	216.216
Denizli	527	445	2.898.670	1.681.393	4.611.748	366.025
Diyarbakır	390	310	2.888.350	2.112.435	3.429.806	249.990
Edirne	136	134	605.947	482.609	1.137.104	74.088
Elazığ	154	140	1.204.060	1.197.297	3.186.072	259.941
Erzincan	76	72	395.728	312.477	1.038.722	73.050
Erzurum	530	514	3.495.937	2.499.459	6.655.727	491.867
Eskişehir	606	605	2.306.342	1.570.902	5.272.107	422.703
Gaziantep	2.058	1.904	13.057.441	10.565.092	22.073.510	1.277.745
Giresun	178	154	622.737	618.817	742.658	68.669
Gümüşhane	43	42	463.235	372.783	1.040.379	93.555
Hakkari	27	15	819.803	814.000	964.974	121.136
Hatay	375	342	3.685.453	2.915.700	8.122.559	477.345
Isparta	102	90	378.203	291.562	1.021.372	68.629
Mersin	326	259	3.279.259	2.800.750	5.930.277	385.272
İstanbul	6.074	4.585	58.496.437	39.877.700	111.731.525	6.683.280
İzmir	2.003	1.850	17.761.014	13.381.504	25.213.137	1.454.376
Kars	29	29	140.958	110.368	341.525	37.446
Kastamonu	75	74	1.415.168	965.993	2.546.554	129.763
Kayseri	1.256	1.120	8.432.274	7.029.507	18.326.984	1.580.761
Kırklareli	73	71	243.704	126.643	541.987	48.770
Kırşehir	289	282	1.571.030	901.270	3.410.354	167.282
Kocaeli	917	812	7.599.446	7.329.040	12.704.339	814.061
Konya	992	875	6.231.291	3.916.670	9.814.496	515.297
Kütahya	283	226	1.264.781	1.033.862	2.746.716	178.163
Malatya	1.352	1.235	2.741.061	1.670.918	7.180.603	172.728
Manisa	1.565	1.474	7.767.721	5.337.322	12.682.195	652.731

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Kahramanmaraş	152	148	4.031.634	2.210.544	7.773.099	403.530
Mardin	-	-	-	-	-	-
Muğla	637	468	4.995.023	3.605.275	8.148.050	513.705
Muş	7	6	694.066	86.580	694.066	7.312
Nevşehir	3	3	2.299	2.299	27.994	1.201
Niğde	28	27	211.965	193.235	408.508	31.380
Ordu	280	270	2.832.267	1.488.826	4.419.424	219.180
Rize	183	175	1.089.425	950.458	1.536.027	124.718
Sakarya	481	456	2.342.583	2.201.611	5.545.950	457.510
Samsun	1.201	1.107	3.367.905	2.838.450	8.344.468	697.181
Siirt	28	28	343.626	273.755	827.024	111.223
Sinop	35	32	287.347	248.904	421.416	35.755
Sivas	69	67	1.191.023	1.011.746	1.428.078	73.038
Tekirdağ	267	162	789.109	524.506	1.740.453	156.560
Tokat	503	329	1.856.879	1.357.065	2.892.555	198.365
Trabzon	870	742	4.298.359	2.397.160	4.884.964	206.214
Tunceli	36	22	1.261.736	1.034.565	1.893.150	200.982
Şanlıurfa	96	93	1.285.376	1.116.050	2.421.130	186.856
Uşak	32	30	934.392	628.335	1.455.065	77.609
Van	41	37	2.129.540	1.651.444	2.562.626	200.554
Yozgat	22	20	208.496	222.160	2.562.626	26.540
Zonguldak	176	164	1.600.158	1.320.997	2.978.129	170.319
Aksaray	22	21	355.514	354.623	585.898	51.965
Bayburt	19	19	69.068	68.371	373.576	29.640
Karaman	16	15	737.438	422.220	868.414	85.190
Kırıkkale	87	81	929.246	915.221	1.468.482	115.930
Batman	40	25	728.874	451.670	882.477	45.599
Şırnak	3	3	150.639	34.320	227.199	13.576
Bartın	11	7	43.405	18.056	70.231	3.669
Ardahan	-	-	-	-	-	-
Iğdır	27	27	35.542	14.190	48.573	5.913
Yalova	209	183	1.158.103	595.338	2.054.373	82.279
Karabük	20	17	486.912	486.912	848.200	79.520
Kilis	-	-	-	-	-	-
Osmaniye	34	30	412.414	358.589	5.084.697	65.810
Düzce	92	92	337.754	203.527	829.898	54.020
Toplam	38.420	32.912	298.672.934	209.488.526	532.998.530	31.827.670

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2009, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tarhiyat öncesi uzlaşma için yapılan başvuruların büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. 2009 yılında Mardin, Ardahan ve Kilis illerimizde uzlaşma için başvuru yapılmamış olup buna karşılık Afyonkarahisar, Ağrı, Bitlis, Burdur, Kars, Nevşehir, Siirt, Bayburt, Şırnak, Iğdır ve Düzce illerimizde yapılan tüm uzlaşma başvurularında uzlaşma sağlanmıştır.

Tüm illerimizi ayrı ayrı ele aldığımızda Adana'da %81.14, Adıyaman'da %93.64, Afyonkarahisar'da %100, Ağrı'da %100, Amasya'da %99.71, Ankara'da %82.15, Antalya'da %81.78, Artvin'de %88.46, Aydın'da %90.29, Balıkesir'de %89.20, Bilecik'te %97.83, Bingöl %95.65, Bitlis'te %100, Bolu'da %95.43, Burdur'da %100, Bursa'da %80.72, Çanakkale'de %90., Çankırı'da %89.53, Çorum'da %83.69, Denizli'de %84.44, Diyarbakır'da %79.49, Edirne'de %98.53, Elazığ'da %90.90, Erzincan'da %94.74, Erzurum'da %96.98, Eskişehir'de %99.83, Gaziantep'te %92.52, Giresun'da %86.52, Gümüşhane'de %97.67, Hakkari'de %55.55, Hatay'da %91.20, Isparta'da %88.23, Mersin'de %79.45, İstanbul'da %75.48, İzmir'de %92.66, Kars'ta %100, Kastamonu'da %98.66, Kayseri'de %89.17, Kırklareli'nde %97.26, Kırşehir'de %97.58, Kocaeli'nde %88.55, Konya'da %88.20, Kütahya'da %79.86, Malatya'da %91.35, Kahramanmaraş %97.37, Muğla'da %73.47, Muş'ta %85.71, Nevşehir'de %100, Niğde'de %96.43, Ordu'da %96.43, Rize'de %95.63, Sakarya'da %94.80, Samsun'da %92.17, Siirt'te %100, Sinop'ta %91.43, Sivas'ta %97.10, Tekirdağ'da %60.67, Tokat'ta %65.41, Trabzon'da %85.29, Tunceli'de %61.11, Şanlıurfa'da %96.87, Uşak'ta %93.75, Van'da %90.24, Yozgat'ta %90.90, Zonguldak'ta %93.18, Aksaray'da %95.45, Bayburt'ta %100, Karaman'da %93.75, Kırıkkale'de %93.10, Batman'da %62.50, Şırnak'ta % 100, Bartın'da %63.63, Iğdır'da %100, Yalova'da %87.56, Karabük'te %85, Osmaniye'de %88.23, Düzce'de %100 oranında uzlaşma sağlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 81 ilin toplamında 38.420 başvuru yapılmış olup ve 32.912 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Bu da %85.66 oranında uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

5. Bölgeler İtibariyle Uzlaşma Müessesesi

Yukarıda öncelikle Manisa'da daha sonra da Türkiye'de hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşma müesseseleri ele alınmıştır. Şimdi de 2007-2009 yılları arasında ayrı ayrı 7 bölgemizdeki uzlaşma müesseselerinin değerlendirmesini yapalım.

5.1. Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Aşağıda tablo 7'de bölgemizin ayrı ayrı uzlaşma için başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşmanın sağlandığı gösterilmiştir.

TABLO 30: Bölgesel Olarak Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranları

BÖLGELER	2007	2008	2009
EGE	%89	%90	%92
MARMARA	%94	%95	%89
AKDENİZ	%94	%94	%88
KARADENİZ	%91	%93	%95
İÇ ANADOLU	%96	%93	%95
GÜNEYDOĞU ANADOLU	%94	%89	%97
DOĞU ANADOLU	%96	%95	%93

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları'ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, en az uzlaşma sağlanan bölgemizin %88 oranla 2009 yılında Akdeniz Bölgesi olduğu; uzlaşmanın en fazla sağlandığı bölgemizin ise % 97 oranla 2009 yılında Güneydoğu Anadolu Bölgesi olduğu görülmektedir.

5.2. Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Aşağıda tabloda 7 bölgemizin ayrı ayrı uzlaşma için başvuru vergi tutarları ve uzlaşma sonucunda anlaşılan vergi tutarlarının toplamı verilmiştir.

TABLO 31: Bölgesel Olarak Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Tutarları

BÖLGELER	UZLAŞMA KONUSU VERGİ			UZLAŞMA SONUCU VERGİ		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
EGE	120.003.640	69.561.126	25.568.632	28.926.134	28.498.618	15.153.206
MARMARA	105.890.511	236.466.064	137.490.475	65.322.162	112.197.229	85.702.974
AKDENİZ	10.818.128	31.016.980	11.979.669	7.750.136	16.895.712	7.160.001
KARADENİZ	8.616.193	13.694.592	5.666.067	3.586.666	7.191.913	4.659.362
İÇ ANADOLU	28.424.972	128.752.024	38.268.363	22.870.151	63.076.024	26.860.196
GÜNEYDOĞU ANADOLU	3.855.564	10.912.805	5.075.479	2.853.785	7.165.216	4.054.944
DOĞU ANADOLU	3.460.750	3.662.371	2.136.267	2.640.446	2.613.812	1.917.311

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları'ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 33'e göre, tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru vergi tutarı en az olan bölgemiz 2.136.267 TL ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi olmuştur. Tarhiyat sonrası uzlaşma sağlamak amacıyla başvuru en fazla tutar ise 236.466.064 TL ile 2008 yılında Marmara Bölgesi olmuştur.

Buna karşılık uzlaşma sonucu vergilere bakıldığında en az verginin 1.917.311 TL ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'nden toplandığı, en fazla verginin de 112.197.229 TL ile 2008 yılında Marmara Bölgesi'nden toplandığı görülmektedir. Uzlaşma konusu vergi ne kadar düşük ise uzlaşma sonucu verginin de o derece düşük olduğu; uzlaşma konusu vergi ne kadar yüksek ise uzlaşma sonucu verginin de o derece yüksek olduğu açıkça görülmektedir.

5.3. Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Aşağıda tablo 34'te 7 bölgemizin ayrı ayrı tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru ceza tutarları ve uzlaşmadan sonra kalan, yani ödenmesi gereken, ceza tutarları verilmiştir.

TABLO 32: Bölgesel Olarak Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Tutarları

BÖLGELER	UZLAŞMA KONUSU CEZA			UZLAŞMA SONUCU CEZA		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
EGE	155.257.121	92.785.558	131.425.184	3.071.229	4.037.568	2.235.206
MARMARA	166.269.272	344.976.148	284.456.309	7.808.226	16.424.268	2.481.684
AKDENİZ	18.957.809	46.078.739	26.396.275	1.435.006	2.540.504	1.887.905
KARADENİZ	10.381.728	20.166.141	12.385.194	731.765	1.035.982	880.534
İÇ ANADOLU	39.925.487	172.796.561	67.184.396	2.123.835	5.086.909	3.588.474
GÜNEYDOĞU ANADOLU	6.198.259	19.267.907	11.113.514	516.303	1.258.834	916.557
DOĞU ANADOLU	5.837.443	7.501.665	4.295.287	988.515	459.714	360.858

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları'ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 34'e göre, tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru ceza tutarı en az olan bölgemiz 4.295.287 TL ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'dir. Tarhiyat sonrası uzlaşma sağlamak amacıyla başvuru en fazla ceza tutarı ise 344.976.148 TL ile 2008 yılında Marmara Bölgesi olmuştur. Buna karşılık uzlaşma sonucu ceza tutarlarına bakıldığında, en az cezanın 360.858 TL ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'ne ait olduğu, en fazla cezanın da 16.424.268 TL ile 2008 yılında Marmara Bölgesi'ne ait olduğu görülmektedir. Vergi konusu ve cezası arasındaki bağlantı ceza konusu ve ceza sonucu arasında da bulunmaktadır.

5.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada İndirim Oranları

Yukarıdaki tablo 33 ve tablo 34’te tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi ve cezaların rakamsal verileri verilmiştir. Tablo 35’te ise bu rakamsal verilerin yüzdesi hesaplanmıştır.

TABLO 33: Bölgesel Olarak Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada İndirim Oranları

BÖLGELER	VERGİ İNDİRİM ORANI			CEZA İNDİRİM ORANI		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
EGE	%75	%59	%41	%98	%96	%98
MARMARA	%38	%52	%38	%95	%95	%99
AKDENİZ	%28	%45	%40	%92	%94	%93
KARADENİZ	%58	%47	%17	%93	%95	%93
İÇ ANADOLU	%19	%51	%30	%95	%97	%95
GÜNEYDOĞU ANADOLU	%26	%34	%20	%92	%93	%92
DOĞU ANADOLU	%24	%29	%11	%83	%94	%92

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları’ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 35’e göre, vergi açısından ele aldığımızda en az indirim %11 oran ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi’nde; en fazla indirim ise %75 oran ile 2007 yılında Ege Bölgesi’nde yapılmıştır. Cezalar açısından bakıldığında ise, en az ceza indirimi %83 oran ile 2007 yılında Doğu Anadolu Bölgesi’nde, en fazla indirim ise %99 oranı ile 2009 yılında Marmara Bölgesi’nde yapılmıştır.

5.5. Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Aşağıda tablo 36’da 7 bölgemizin ayrı ayrı uzlaşma için başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşmanın sağlandığı gösterilmiştir.

TABLO 34: Bölgesel Olarak Dosya Sayılarına Göre Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranları

BÖLGELER	2007	2008	2009
EGE	%86	%81	%88
MARMARA	%90	%88	%87
AKDENİZ	%86	%85	%88
KARADENİZ	%95	%91	%89
İÇ ANADOLU	%93	%87	%93
GÜNEYDOĞU ANADOLU	%93	%90	%89
DOĞU ANADOLU	%99	%86	%89

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları’ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 36 incelendiğinde, en az uzlaşma sağlanan bölgemizin %81 oranla 2008 yılında Ege Bölgesi olduğu; uzlaşmanın en fazla sağlandığı bölgemizin ise %99 oranla 2007 yılında Doğu Anadolu Bölgesi olduğu görülmektedir.

5.6. Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Aşağıda tablo 37’de 7 bölgemizin ayrı ayrı uzlaşma için başvuru vergi tutarları ve uzlaşma sonucunda anlaşılan vergi tutarlarının toplamı verilmiştir.

TABLO 35: Bölgesel Olarak Vergi Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutarları

BÖLGELER	UZLAŞMA KONUSU VERGİ		UZLAŞMA SONUCU VERGİ	
	2008	2009	2008	2009
EGE	48.195.586	39.753.166	31.517.037	29.478.309
MARMARA	96.192.743	89.235.158	62.746.112	62.958.782
AKDENİZ	36.257.477	38.261.242	26.264.626	26.931.408
KARADENİZ	20.677.603	25.116.330	14.928.506	16.876.158
İÇ ANADOLU	96.204.787	69.579.040	68.126.423	48.340.790
GÜNEYDOĞU ANADOLU	10.035.226	20.287.043	6.188.552	15.391.003
DOĞU ANADOLU	8.467.608	16.664.791	5.054.745	9.808.852

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları’ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 37’e göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için başvuru vergi tutarı en az olan bölgemiz 8.467.608 TL ile 2008 yılında Doğu Anadolu Bölgesi olmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlamak amacıyla başvuru en fazla tutar ise 96.204.787 TL ile 2008 yılında İç Anadolu Bölgesi olmuştur. Buna karşılık uzlaşma sonucu vergilere bakıldığında en az verginin 5.054.745 TL ile 2008 yılında Doğu Anadolu Bölgesi’nden toplandığı, en fazla verginin de 68.126.423 TL ile 2008 yılında İç Anadolu Bölgesi’nden toplandığı görülmektedir. Uzlaşma konusu vergi ne kadar düşük ise uzlaşma sonucu verginin de o derece düşük olduğu; uzlaşma konusu vergi ne kadar yüksek ise uzlaşma sonucu verginin de o derece yüksek olduğu açıkça görülmektedir.

5.7. Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Aşağıda tablo 38’de 7 bölgemizin ayrı ayrı tarhiyat öncesi uzlaşma için başvuru ceza tutarları ve uzlaşmadan sonra kalan, yani ödenmesi gereken, ceza tutarları verilmiştir.

TABLO 36: Bölgesel Olarak Ceza Tutarları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tutarları

BÖLGELER	UZLAŞMA KONUSU CEZA		UZLAŞMA SONUCU CEZA	
	2008	2009	2008	2009
EGE	71.255.674	61.532.283	2.775.164	3.652.505
MARMARA	143.658.924	175.170.498	6.470.819	10.835.707
AKDENİZ	54.748.082	71.712.792	3.436.132	3.882.646
KARADENİZ	33.972.900	43.549.055	2.369.240	2.662.802
İÇ ANADOLU	169.458.954	124.729.067	5.207.030	7.160.489
GÜNEYDOĞU ANADOLU	16.388.193	32.662.834	879.910	1.956.789
DOĞU ANADOLU	12.617.525	26.017.066	702.685	1.728.851

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları'ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 38'e göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş ceza tutarı en az olan bölgemiz 12.617.525 TL ile 2008 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'dir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlamak amacıyla başvurulmuş en fazla ceza tutarı ise 175.170.498 TL ile 2009 yılında Marmara Bölgesi olmuştur. Buna karşılık uzlaşma sonucu ceza tutarlarına bakıldığında, en az cezanın 702.685 TL ile 2008 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'ne ait olduğu, en fazla cezanın da 10.835.707 TL ile 2009 yılında Marmara Bölgesi'ne ait olduğu görülmektedir. Vergi konusu ve cezası arasındaki bağlantı ceza konusu ve ceza sonucu arasında da bulunmaktadır.

5.8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada İndirim Oranları

Yukarıdaki tablo 37 ve tablo 38'de tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi ve cezaların rakamsal verileri verilmiştir. Tablo 39'da ise bu rakamsal verilerin yüzdesi hesaplanmıştır.

TABLO 37: Bölgesel Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada İndirim Oranları

BÖLGELER	VERGİ İNDİRİM ORANI		CEZA İNDİRİM ORANI	
	2008	2009	2008	2009
EGE	%35	%26	%96	%94
MARMARA	%35	%29	%95	%94
AKDENİZ	%27	%30	%94	%95
KARADENİZ	%28	%33	%93	%94
İÇ ANADOLU	%29	%30	%97	%94
GÜNEYDOĞU ANADOLU	%38	%24	%95	%94
DOĞU ANADOLU	%40	%41	%94	%93

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları'ndan elde edilen verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 39 incelendiğinde, vergi açısından ele aldığımızda en az indirim %24 oran ile 2009 yılında Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde; en fazla indirim ise %41 oran ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'nde yapıldığı görülmektedir. Cezalar açısından bakıldığında ise, en az ceza indirimi %93 oran ile 2009 yılında Doğu Anadolu Bölgesi'nde, en fazla indirim ise % 97 oranı ile 2008 yılında İç Anadolu Bölgesi'nde yapıldığı söylenebilir.

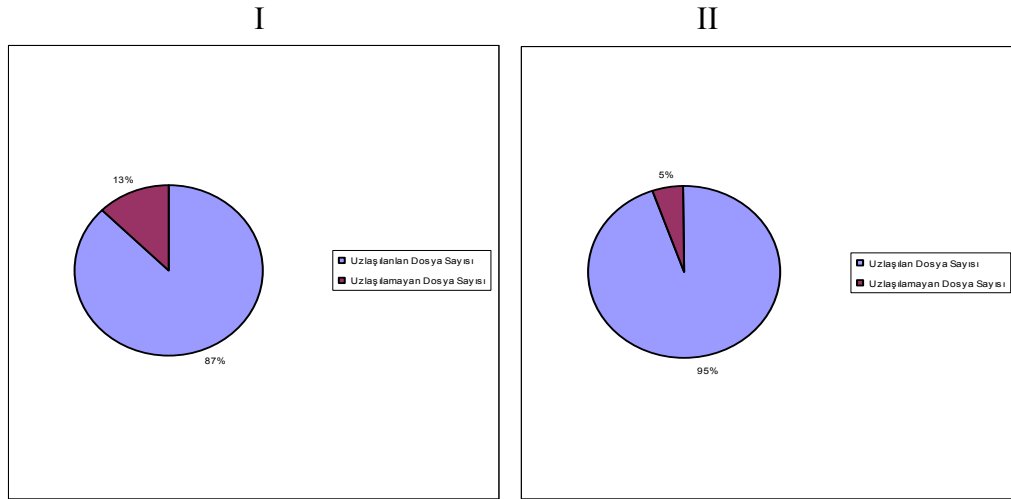
6. Uzlaşma Müessesinde Türkiye Geneline Manisa'nın Durumu

Yukarıdaki açıklamalarımızda Manisa'daki ve Türkiye'deki uzlaşma müesseseleri ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu bölümde de Manisa'daki uzlaşma müessesesi uygulamalarının Türkiye'ye göre durumu ele alınacaktır.

6.1. 2007 Yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Değerlendirilmesi

2007 yılındaki gerek Türkiye gerekse Manisa'da tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayıları ve bu başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşıldığının analizi bu bölümde yapılacaktır.

ŞEKİL 6: 2007 Yılında Türkiye'de ve Manisa'da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma



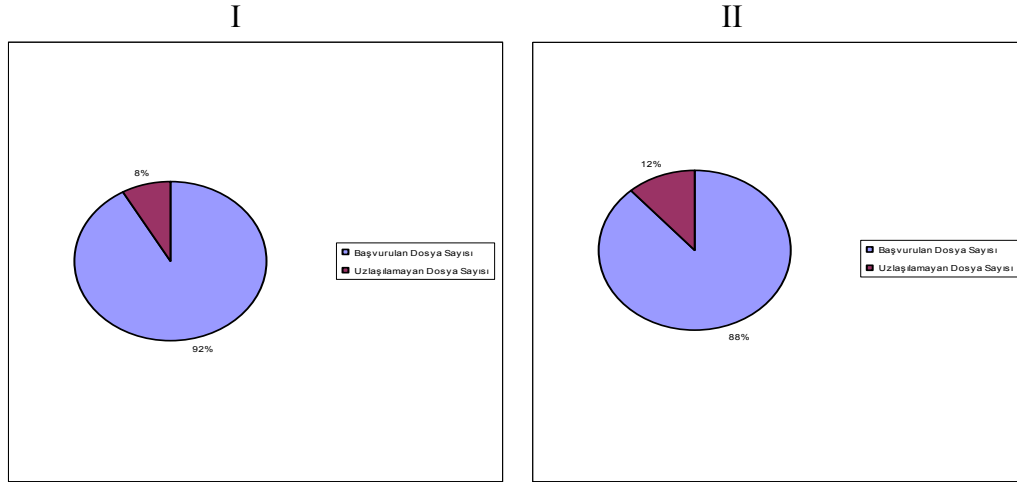
Yukarıdaki I numaralı şekil Türkiye genelinde 2007 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosyalarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %87'sinde uzlaşma sağlanır iken %13'lük kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

II numaralı şekil ise, Manisa ilinde uzlaşma için başvuru dosya sayılarını göstermektedir. Buna göre, başvuru dosyaların %95’lik kısmında uzlaşma sağlanırken, %5’lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır. Buradan çıkarılacak sonuç, Manisa’da uzlaşma için başvuru dosyaların büyük bir kısmı çözüme kavuşurken, Türkiye genelinde başvuru dosyaların daha az bir kısmı çözüme kavuşmaktadır.

6.2. 2007 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Değerlendirilmesi

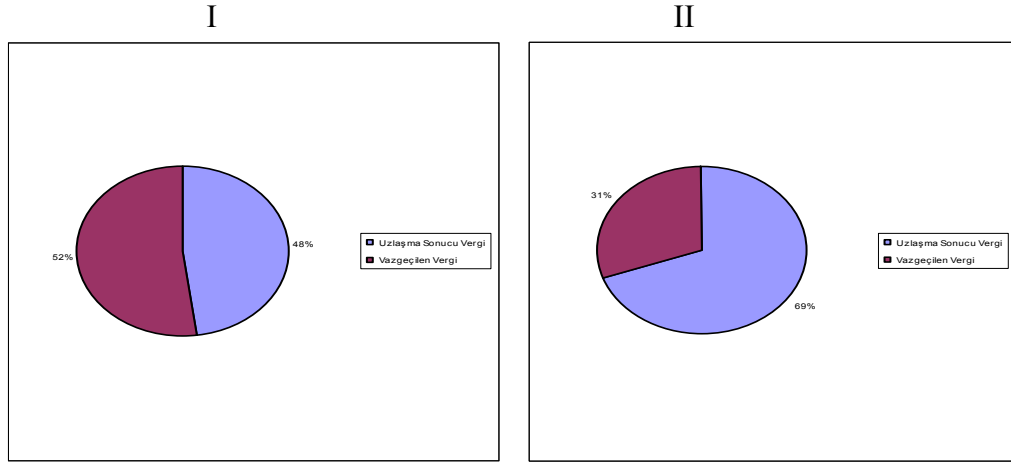
2007 yılındaki gerek Türkiye gerekse Manisa’da tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru dosya sayıları ve bu başvuru dosyaların yüzde kaçında uzlaşıldığı, uzlaşma sonucu vergilerin ve vazgeçilen vergilerin yüzde kaçlık paya sahip olduğu, uzlaşma sonucu cezaların ve vazgeçilen cezaların yüzde kaç olduğunun analizi bu bölümde yapılacaktır.

ŞEKİL 7: 2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



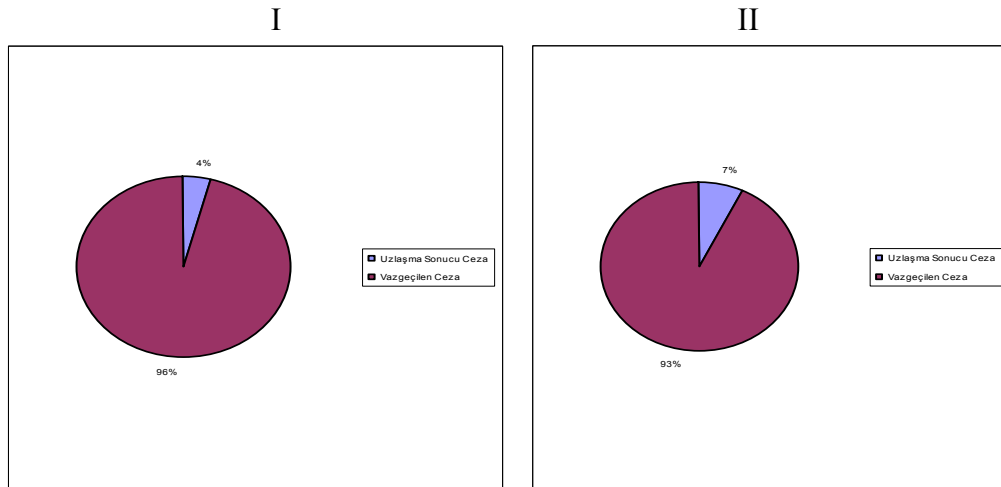
Yukarıdaki I numaralı şekil Türkiye genelinde 2007 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru dosyalarını göstermektedir. Buna göre, başvuru dosyaların %92’sinde uzlaşma sağlanır iken %8’lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır. II numaralı şekil ise, Manisa ilinde uzlaşma için başvuru dosya sayılarını göstermektedir. Buna göre, başvuru dosyaların %88’lik kısmında uzlaşma sağlanırken, %12’lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

ŞEKİL 8: 2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2007 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde, uzlaşma sonucu %52 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %48 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2007 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre, uzlaşma sonucu %69 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %31 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır.

ŞEKİL 9: 2007 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

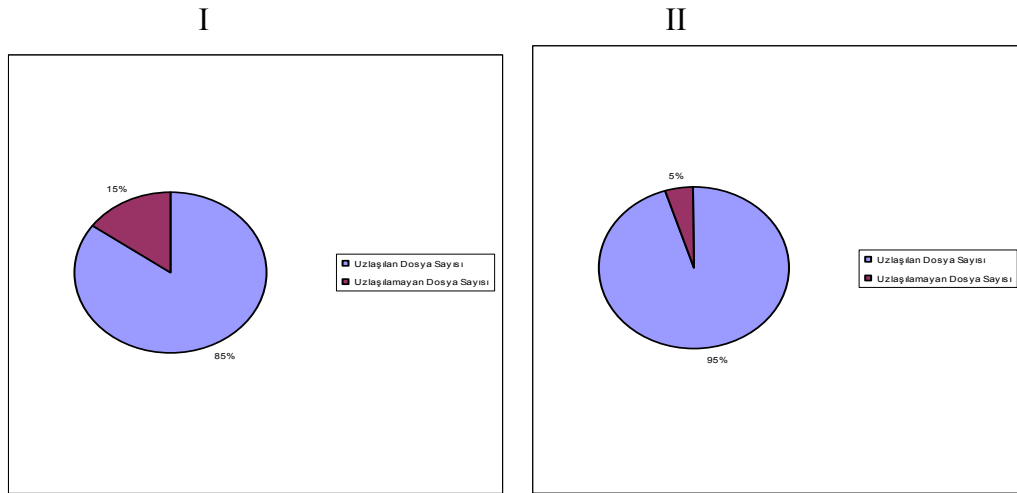


Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2007 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %96'lık kısmından kurtularak sadece %4'lük kısmını ödemişlerdir. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2007 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Manisa'da 2007 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %93'lük kısmından kurtularak sadece %7'lik kısmını ödemişlerdir.

6.3. 2008 Yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Değerlendirilmesi

2008 yılındaki gerek Türkiye gerekse Manisa'da tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayıları ve bu başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşıldığı, uzlaşma sonucu vergilerin ve vazgeçilen vergilerin yüzde kaçlık paya sahip olduğu, uzlaşma sonucu cezaların ve vazgeçilen cezaların yüzde kaç olduğunun analizi bu bölümde yapılacaktır.

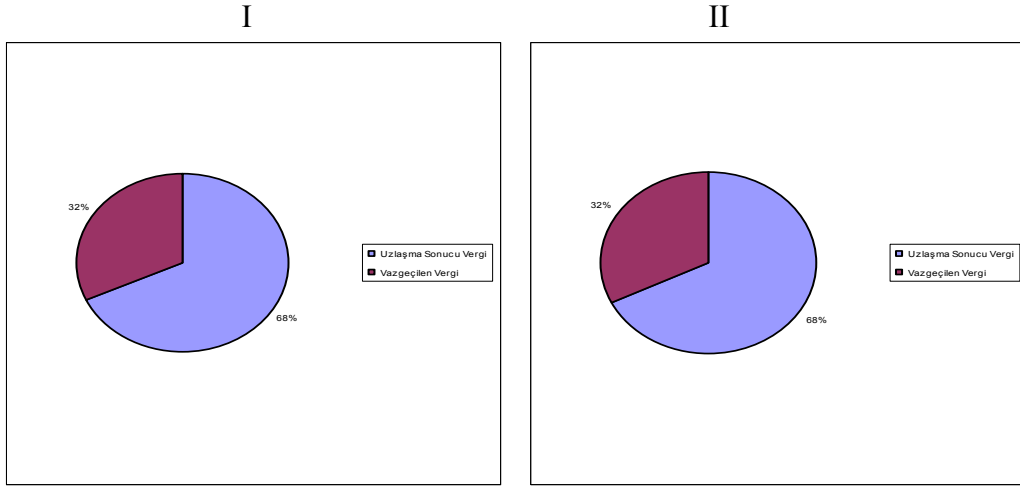
ŞEKİL 10: 2008 Yılında Türkiye'de ve Manisa'da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı şekil Türkiye genelinde 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosyalarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %85'inde uzlaşma sağlanır iken %15'lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

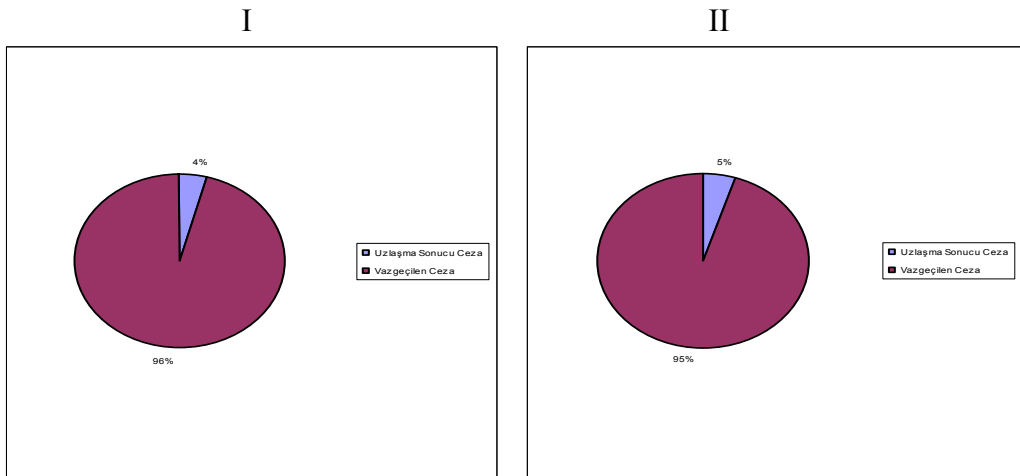
II numaralı şekil ise, Manisa ilinde uzlaşma için başvurulmuş dosya sayılarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %95'lik kısmında uzlaşma sağlanırken, %5'lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

ŞEKİL 11: 2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde, uzlaşma sonucu %52 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %48 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre, uzlaşma sonucu %69 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %31 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır.

ŞEKİL 12: 2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

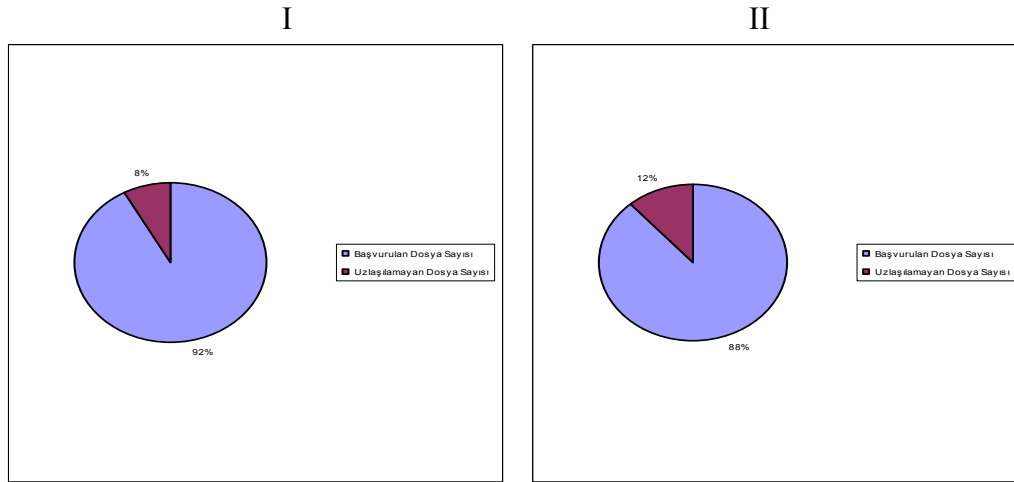


Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %96'lık kısmından kurtularak sadece %4'lük kısmını ödemişlerdir. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Manisa'da 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %95'lik kısmından kurtularak sadece %7'lik kısmını ödemişlerdir.

6.4. 2008 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Değerlendirilmesi

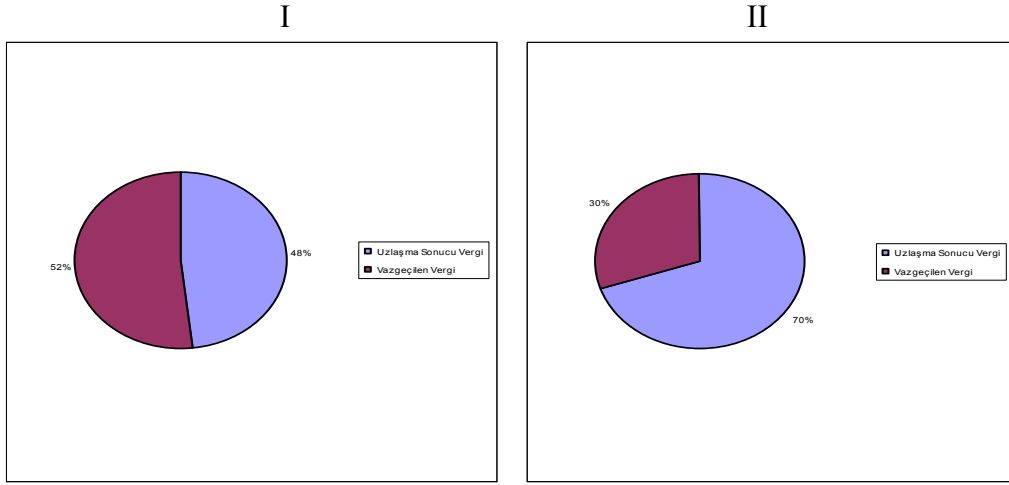
2008 yılındaki gerek Türkiye gerekse Manisa'da tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya sayıları ve bu başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşıldığı, uzlaşma sonucu vergilerin ve vazgeçilen vergilerin yüzde kaçlık paya sahip olduğu, uzlaşma sonucu cezaların ve vazgeçilen cezaların yüzde kaç olduğunun analizi bu bölümde yapılacaktır.

ŞEKİL 13: 2008 Yılında Türkiye'de ve Manisa'da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



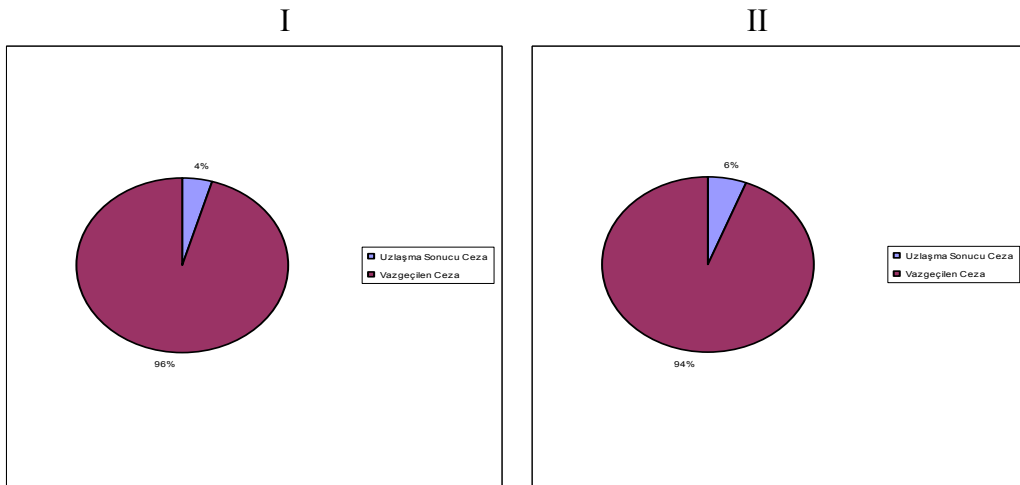
Yukarıdaki I numaralı şekil Türkiye genelinde 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosyalarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %92'sinde uzlaşma sağlanır iken %8'lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır. II numaralı şekil ise, 2008 yılında Manisa ilinde tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya sayılarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %88'lik kısmında uzlaşma sağlanırken, %12'lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

ŞEKİL 14: 2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde, uzlaşma sonucu %52 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %48 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre, uzlaşma sonucu %70 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %30 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır.

ŞEKİL 15: 2008 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

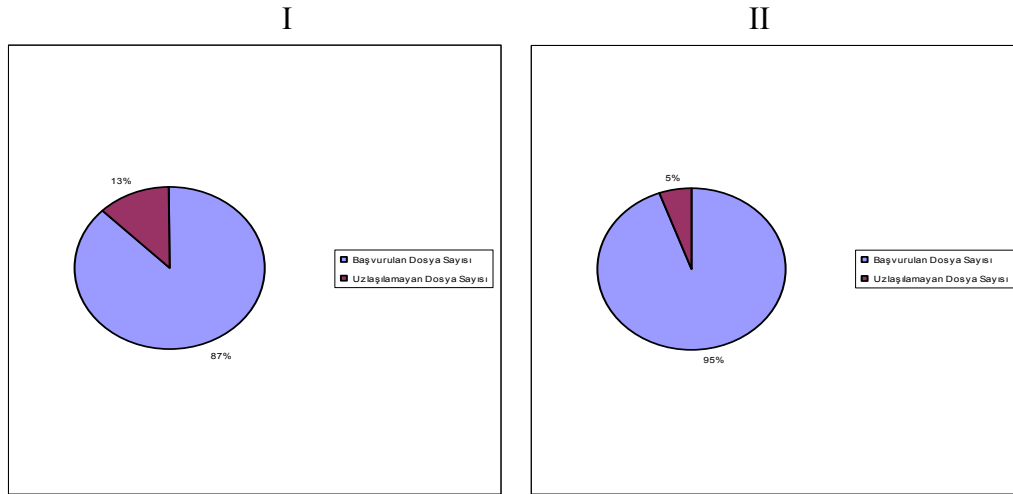


Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %96'lık kısmından kurtularak sadece %4'lük kısmını ödemişlerdir. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Manisa'da 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %94'lük kısmından kurtularak sadece %6'lık kısmını ödemişlerdir.

6.5. 2009 Yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Değerlendirilmesi

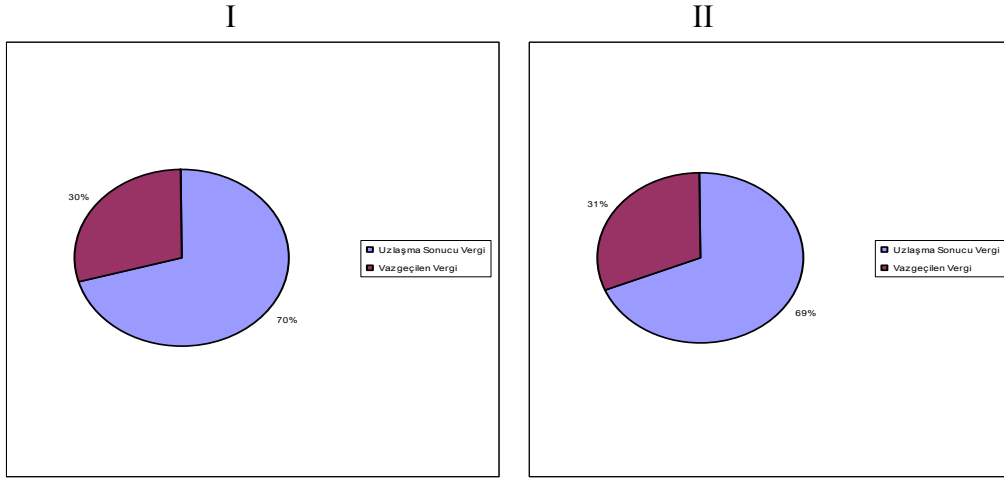
2009 yılındaki gerek Türkiye gerekse Manisa'da tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayıları ve bu başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşıldığı, uzlaşma sonucu vergilerin ve vazgeçilen vergilerin yüzde kaçlık paya sahip olduğu, uzlaşma sonucu cezaların ve vazgeçilen cezaların yüzde kaç olduğunu analizi bu bölümde yapılacaktır.

ŞEKİL 16: 2009 Yılında Türkiye'de ve Manisa'da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma



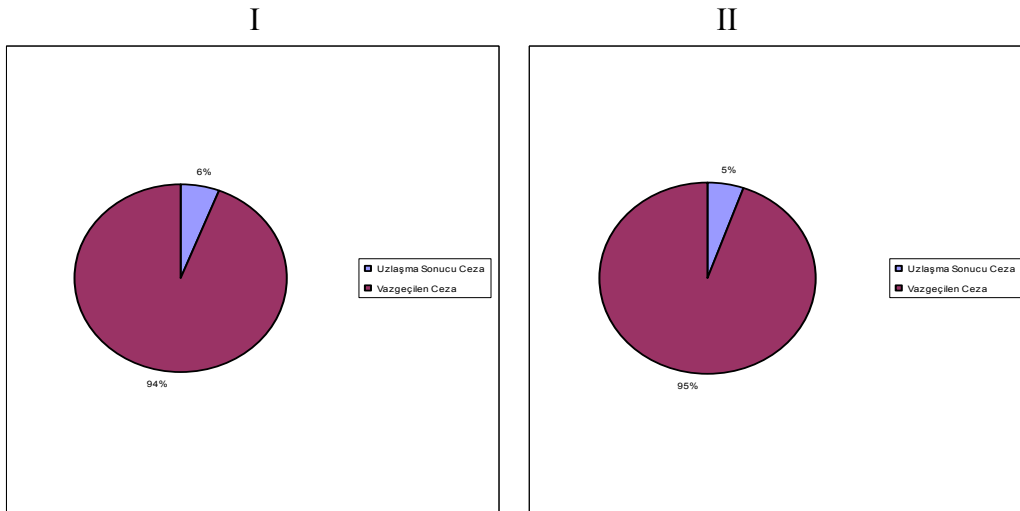
Yukarıdaki I numaralı şekil Türkiye genelinde 2009 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosyalarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %87'sinde uzlaşma sağlanır iken %13'lük kısmında uzlaşma sağlanamamıştır. II numaralı şekil ise, 2009 yılında Manisa ilinde tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulmuş dosya sayılarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %95'lik kısmında uzlaşma sağlanırken, %5'lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

ŞEKİL 17: 2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2009 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde, uzlaşma sonucu %30 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %70 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2009 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre, uzlaşma sonucu %69 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %31 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır.

ŞEKİL 18: 2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

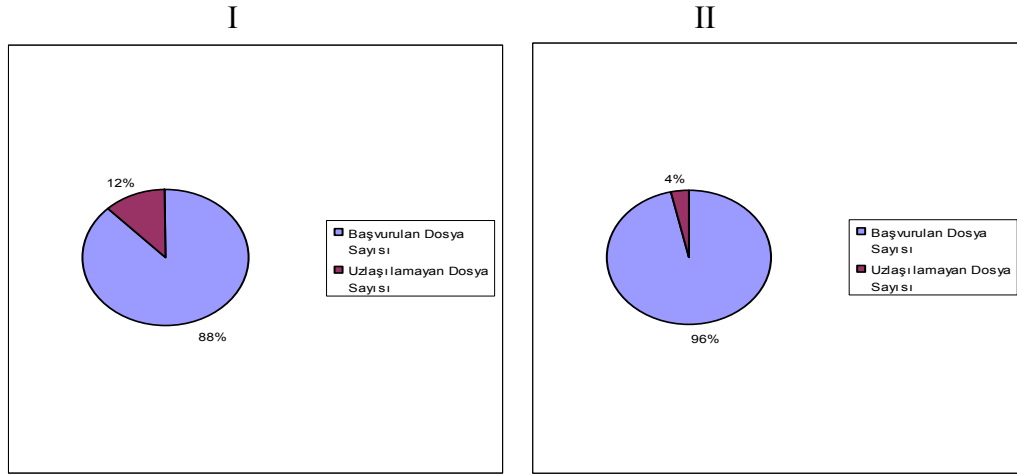


Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2009 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %94'lük kısmından kurtularak sadece %6'lık kısmını ödemişlerdir. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2009 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Manisa'da 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %95'lik kısmından kurtularak sadece %5'lik kısmını ödemişlerdir.

6.6. 2009 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Değerlendirilmesi

2009 yılındaki gerek Türkiye gerekse Manisa'da tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya sayıları ve bu başvurulmuş dosyaların yüzde kaçında uzlaşıldığı, uzlaşma sonucu vergilerin ve vazgeçilen vergilerin yüzde kaçlık paya sahip olduğu, uzlaşma sonucu cezaların ve vazgeçilen cezaların yüzde kaç olduğunun analizi bu bölümde yapılacaktır.

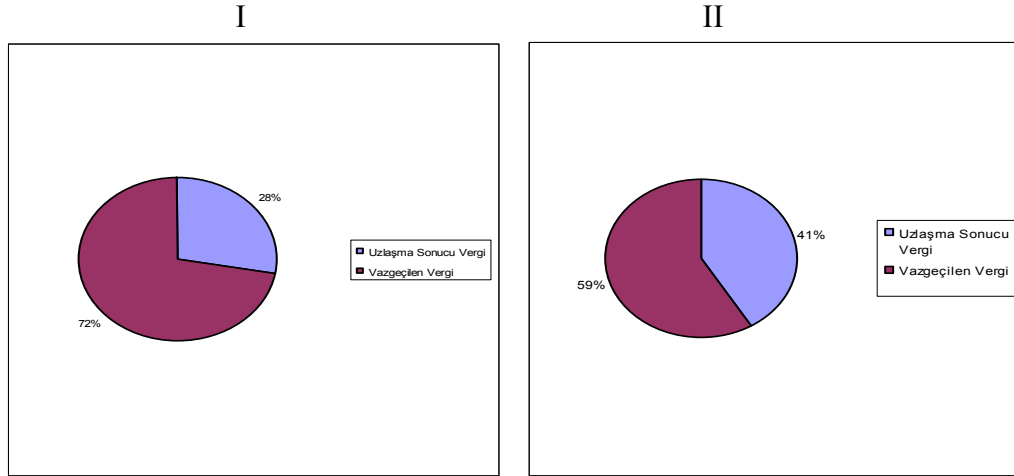
ŞEKİL 19: 2009 Yılında Türkiye'de ve Manisa'da Dosya Sayıları Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı şekil Türkiye genelinde 2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya oranlarını göstermektedir. Buna göre, başvurulmuş dosyaların %88'inde uzlaşma sağlanır iken %12'lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır. II numaralı şekil ise, 2009 yılında Manisa ilinde tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş dosya oranlarını göstermektedir.

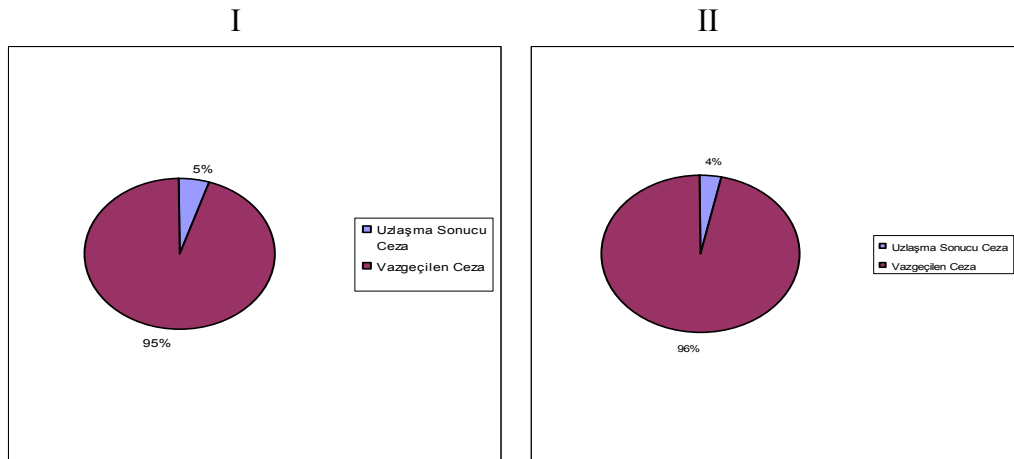
Buna göre, başvuru dosyalarının %96'lık kısmında uzlaşma sağlanırken, %4'lük kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

ŞEKİL 20: 2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Vergi Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde, uzlaşma sonucu %28 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %72 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu vergi ve vazgeçilen vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre, uzlaşma sonucu %59 oranında vergi gelirinden vazgeçilerek %41 oranında vergi tahsilatı sağlanmıştır.

ŞEKİL 21: 2009 Yılında Türkiye’de ve Manisa’da Cezalar Açısından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma



Yukarıdaki I numaralı grafik Türkiye genelinde 2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Türkiye genelinde uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %95'lik kısmından kurtularak sadece %5'lik kısmını ödemişlerdir. II numaralı grafik ise, Manisa ilinde 2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu ceza oranlarını göstermektedir. Buna göre Manisa'da 2009 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler, vergi cezalarının %96'lık kısmından kurtularak sadece %4'lük kısmını ödemişlerdir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Mükellef ile vergi dairesi arasında zaman zaman ortaya çıkan uyuşmazlıklar iki şekilde çözüme kavuşabilmektedir. Bunlardan ilki idari aşama, ikincisi ise yargı aşamasıdır. Gerek maddi gerekse manevi açıdan düşünüldüğünde idari aşama daha cazip geldiği için mükellefler uyuşmazlık konusunu yargı aşamasına taşımayı pek tercih etmemektedirler. İdari aşamada çözüm yolları; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Uygulamaya bakıldığında mükelleflerin en çok uzlaşma yoluna başvurduğu görülmektedir. Mükellefin uzlaşma yolunu seçmesi demek söz konusu uyuşmazlığın komisyona intikal etmesi demektir. Bu durumda bir tarafta devlet adına hareket eden idarenin elemanları en fazla vergiyi tahsil etmek istemekte, diğer tarafta da en az vergiyi ödemeyi, yargının uzun ve masraflı sürecini yaşamak istemeyen mükellef arasında bir nevi pazarlık söz konusu olmaktadır.

1963 yılında vergi hukukumuzda giren uzlaşma kurumunun temelinde hazine yararı yatmaktadır. 1963 yılında sadece uzlaşma adı ile anılan kurum 1985 yılında 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle tarhiyat öncesi uzlaşma adı ile diğer bir uzlaşma müessesesinin getirilmesiyle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere 2'ye ayrılmıştır. Fakat tarhiyat öncesi uzlaşmanın uygulamaya geçirilmesi 16.02.1987 tarihli ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikle 01.03.1987 tarihinde mümkün olmuştur. Böylelikle vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlık daha başlangıç aşamasında, tarh işleminden önce, çözüme kavuşmaktadır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus, her iki uzlaşmaya başvurmak mümkün değildir. Şöyle ki, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef, uzlaşma gerçekleşmediği takdirde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurması mümkün değildir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmamış ise tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanılabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılabilmesi öncelikle salınacak vergi ve kesilecek cezaların bir vergi incelenmesine dayanması gerekmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesinde "Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Vergi Usul Kanunu'na göre Bakanlık Vergi

Daireleri'nin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar girer.” denilerek bu durum açık bir şekilde belirtilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma konusu 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerde, sadece vergi asılları ile sınırlı tutulmuş ve her türlü ceza uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır.

Ancak, 03.02.1999 tarihinde yürürlüğe giren Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre, dairelerin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası da uzlaşma kapsamına alınmıştır. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma konusu içerisine usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Fakat usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilmesi için bunların vergi incelemesine dayanılarak kesilen cezalar olması gerekmektedir. Aksi halde vergi incelemesine dayanmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmez.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise adından da anlaşılacağı üzere verginin tarh edilmesinden sonra başvurulacak bir yoldur ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi incelemelerine dayanılarak salınacak 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 (VUK 344/3 uyarınca kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza hariç) girmektedir.

01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren uygulama sonrasında kaçakçılık suçu uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef ile uzlaşma komisyonları arasında karşılıklı ödünler vererek görüşme yapılır. Söz konusu uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve çalışma esasları yönetmelikte açıkça belirtilmiştir. Yönetmeliğe göre üçlü bir oluşum söz konusudur. Bunlardan ilki, merkez inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerdeki komisyonların oluşumudur (TÖUY md.5). İkincisi, vergi incelemesini yapan inceleme elemanının mahalli inceleme elemanı olması ve bunların çalıştığı yerde vergi dairesi başkanlığı bulunup bulunmamasına göre oluşturulan iki yapıli komisyonlardır (TÖUY md.6). Üçüncüsü ise bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalar için oluşturulan komisyonlardır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının ise oluşumu daha farklıdır. Tarhiyat sonrası komisyonları VUK Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiştir.

Buna göre tarhiyat sonrası komisyonlar, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonlarından oluşur.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun değişik Ek 1. maddesi ile bu Kanun'un kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun uzlaşma haddi için bir sınır konulmaz iken tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları için uzlaşma hadleri konulmuştur.

Uzlaşma talebine başvuracaklar gerek tarhiyat öncesi uzlaşmada gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada mükellef veya resmi ya da kanuni temsilcileridir. Bu başvuruların mutlaka yazılı olması gerekmektedir. Aksi halde talep geçersiz sayılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada talebin yapılacağı süre açısından her herhangi bir sınırlama olmamasına karşılık, tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi ya da ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra 30 günlük bir sınırlama söz konusudur. Bu süreler içerisinde yetkili merciye uzlaşma başvurusu yapılmasının ardından uzlaşma talebi şekil açısından incelenir. Uzlaşma başvurusunda herhangi bir eksiklik ya da sakatlığın olmaması durumunda her iki tarhiyat türü içinde geçerli olmak koşuluyla 15 gün içinde mükellefe haber verilir. Uzlaşma gününde de karşılıklı pazarlık süreci sonunda iki durum ortaya çıkar. Bunlardan ilki uzlaşmanın sağlanması, diğeri ise uzlaşmanın sağlanamamasıdır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonunda uzlaşma sağlanmış ise ceza indirimi talep edilemez, vergi mahkemesine dava açılamaz ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan yararlanılamaz. Uzlaşma sağlanamamış ise, yine tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez fakat vergi mahkemesine müracaat edilebilir ya da cezalarda indirim talep edilebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonunda uzlaşma sağlanmış ise artık mükellef vergi davası açamaz, ceza indirimi kurumundan yararlanamaz ve yasal süre içerisinde borcunu ödemelidir. Uzlaşma sağlanamamış ise mükellef tekrar uzlaşma talebinde bulunamaz. Fakat mükellef vergi davası açabilmektedir.

Uzlaşmanın sağlandığına dair tutanak imzalandığı takdirde artık her iki taraf için de kesin hükümler ifade etmektedir. Yani artık hiçbir itiraz merciine başvurulamaz ve dava konusu yapılamaz.

Uzlaşmanın sağlanması durumuna mükellef ve idare açısından bakıldığında birçok olumlu doğurduğu görülmektedir. Bunların en başında mükellefin maddi ve manevi rahatlık sağlaması ve üzerindeki psikolojik baskıdan kurtulmasıdır. Bunun yanı sıra daha az vergi ve ceza ödeme imkanı söz konusu olmaktadır. Uzlaşmanın mükellef üzerinde yarattığı bir diğer olumlu sonuç da emek ve zaman açısındandır. Uzlaşmanın sağlanması sonucunda mükellef hem emek ve zaman kaybindan kurtulmuş olacak hem de uzlaşmadığı takdirde dava açması durumunda avukatlık masrafı, harç v.b. giderlere katlanmak zorunda kalmayacaktır. Ayrıca mükellef ya da ceza sorumlusu idare ile yüz yüze uyuşmazlık konusunu konuşarak taraflar arasında itimat ve güven artmakla birlikte mükellef ya da ceza sorumlusu bilinçlendirilmektedir.

Vergi idare açısından da bakıldığında uzlaşmanın sağlanmasının birçok olumlu sonucunu görmek mümkündür. Bunların en başında da kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesi gelmektedir. Böylelikle kamu alacağı tahsil edilmekte ve şüpheli duruma düşmesi engellenmektedir. Ayrıca uyuşmazlık konusunun yargıya intikal etmesi sonucunda ortaya çıkması muhtemel giderler ile emek ve zaman kaybı da önlenmiş olacaktır. Böylelikle yargı organlarının yükü azaltılarak daha verimli çalışma imkanı olacaktır.

Yukarıda da değinildiği gibi vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümlenmesi karşılıklı her iki taraf içinde yarar sağladığı görülmektedir. Fakat uzlaşma yoluyla uyuşmazlık konusunun çözümlenmesinin ortaya çıkardığı sorunlar ve uzlaşma müessesesinin eleştirilen yönleri de yok değildir.

Uzlaşma müessesinin en fazla eleştirilen yönü eşitlik ilkesini ihlal etmesidir. Kanun karşısında her anlamda bütün mükellefler eşittir. Fakat uzlaşmaya başvuran her mükellef açısından komisyon farklı miktarlar belirleme özgürlüğüne sahiptir.

Bunun bir doğal sonucu olarak da verginin hem eşitlik hem de adalet ilkesini zedelediğidir. Ayrıca zamanında vergisini ödemeyen mükellef cezalandırılmayıp indirim yapılarak ödüllendirilmektedir. Bu durumda da zamanında eksiksiz bir biçimde vergisini ödeyen mükellefe oranla daha karlı çıkacaktır.

Uzlaşma komisyonları, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin bir kısmının kaldırabilmektedir. Bu da vergilerin kanunla kaldırılabilceği yolundaki verginin yasallığı ilkesi de zedelenmektedir.

Ayrıca uzlaşma kurumuna uzlaşma komisyonlarının çeşitli eksiklikleri bulunmaktadır. Öncelikle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının hem üye yapıları hem de uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezaların bulunduğu hukuki aşamaları çok farklıdır. Uzlaşma komisyonlarının oluşumuna ilişkin düzenlemelere bakıldığında, uzlaşma komisyonlarının idari birer kurul olduğu, kurulun vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma yetkisinin Maliye Bakanlığı'na belirlendiği ve kurulun çalışma esasları ile ilgili bazı kurallar Vergi Usul Kanunu'nda yer almasına rağmen kurulların çalışmasının denetimi ile ilgili herhangi bir düzenlemenin olmadığı göze çarpmaktadır.

Olumlu yönleri olduğu kadar olumsuz yönleri de olan uzlaşma müessesesi ile ilgili gerek Türkiye gerekse Manisa ilindeki verilere baktığımız zaman çok fazla başvurulmuş bir yol olduğunu görmek kaçınılmaz bir gerçektir. Başvurulan dosyaların yaklaşık % 90- 95'i oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi cezalarında ise uzlaşma oranı yaklaşık % 85- 90 civarında olmasına rağmen vergi asıllarında bu oran yaklaşık %20-25 civarındadır. Bu oranlarda indirim yapılması kuşkusuz, mükellef açısından oldukça memnuniyet verici bir durumdur. Böylelikle hem mükellef üzerindeki borç baskısından kurtulmuş hem de idare alacağını bir an önce tahsil etme hakkına sahip olmuştur.

Uzlaşma müessesesinde Türkiye'nin ve Manisa'nın sayısal verileri incelendiğinde, Manisa'nın Türkiye ortalamasına yakın olduğu görülmektedir. Şöyle ki, 2008 yılında vergi açısından tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine bakıldığında bu oran hem Türkiye genelinde hem de Manisa'da %32'dir. Aynı şekilde cezalar açısından da 2008 yılında Türkiye genelinde %96'lık bir oranda vazgeçilen vergi söz konusu iken, bu oran Manisa'da %95'tir.

Dosya sayıları açısından ele aldığımızda da, yine 2008 yılındaki tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına bakıldığında, Türkiye genelinde başvurulanan dosyaların %85'inde uzlaşma sağlanırken, bu oran Manisa'da %95'tir.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, uzlaşma müessesesi konusunda Türkiye genelinde Manisa gerçekten önemli bir yere sahiptir. Manisa'da başvurulanan dosyaların büyük bir çoğunluğunda uzlaşmanın sağlanmasının yanı sıra vergi gelirleri ve ceza gelirleri açısından da Türkiye ortalamasına yakın bir yerlerde seyir izlemektedir. Buna karşılık indirim oranları incelendiğinde Manisa'da Türkiye ortalamasından daha az bir indirim yapıldığı görülmektedir. Bu da demek oluyor ki, Manisa'da uzlaşma bilinci yerleşmiş ve mükellefler uzlaşma yolunu tercih etmekte ve indirim oranı düşük olduğu için önemli derecede uzlaşma yoluyla gelir elde edilmektedir.

KAYNAKÇA

AK, Bülent, Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999061679.htm#son>>, Erişim Tarihi (12.02.2011).

AKIN, Vakıf Yaşar, Vergi Hukukunda Pişmanlık Islah ve Islah Müessesesi, <http://www.alomaliye.com/2008/vahit_yasar_pismanlik.htm>, Erişim Tarihi (12.10.2010).

AKKURT, M. Nedim Akkurt, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, **Mükellefin Dergisi**, S: 120, Aralık, 2002.

AKMAZ, Kemal, **AKYOL,** Öznur, “Vergi Uyuşmazlıkları, Uyuşmazlıkların Nedenleri ve Çözüm Mercileri”, **E-Yaklaşım Yayınları**, Mayıs, 2007.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.

ARICA, Mehmet. Nadir, **Vergi Usul Kanunu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1989.

ARICA, Mehmet Nadir, “Pişmanlık ve Islak Talebiyle Verilen Beyannamede Matrah Bulunmaması veya Zarar Gösterilmesi Halinde Müessesenin Uygulanması Mümkün Olacak Mıdır?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:127, Nisan,1999.

ARMAĞAN, Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S:156, Ocak-Haziran 2009.

ARMAĞAN, Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S:153, Temmuz-Aralık, 2007.

ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

ASLIİPERK, Süleyman, Pişmanlık Ve Islah Müessesesi Ve Uygulamada Özellik Arzeden Durumlar, <<http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/68>>, Erişim Tarihi (02.10.2010).

ATAR, Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayıncılık, Konya, 2004.

AY, Hakan, **ÇAKICI**, Ömer, “Vergi Cezalarında İndirme” , **Maliye Postası**, S: 530, 2002.

BAHAR, Cevdet Okan, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma” , **Vergi Dünyası**, S:255, Kasım, 2002.

BAŞARAN, “Murat, Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar 2: Yargısal Başvuru Olanakları” , **Vergi Sorunları**, S:266, Kasım, 2010.

BAYKARA, Bekir, Belediye Vergi Gelirlerinin Tarh Usulü, <http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Belediye_Vergi_Gelirlerinin_Tarh_Usulu.doc>, Erişim Tarihi (04.10.2010).

BAYRAKLI, H. Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Afyon, 1998.

BERKEM, Kemal, **ERTAN**, Kemal, **AKDAĞ**, Avni, Ömer Fikri, **Vergi Usul Kanunu (İzahlı-İçtihatlı)**, Ak Büro Neşriyat Servis Yayını, İstanbul, 1966.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

BUDAK, Yılmaz, “Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır” , **Vergi Dünyası**, S:304, Aralık, 2006.

BÜYÜKKAYALAR, Ali, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi” , **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 2.

CANDAN, Turgut, “Uzlaşma I”, **Maliye Postası**, Yıl: 13, S: 271.

CANDAN, Turgut, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü(Vergi Uyuşmazlıkları,İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri), <http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc>, Erişim Tarihi (04.10.2010).

CANDAN, Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, 2006.

ÇAKICI, Cemal, **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**, Beta Basım, İstanbul, 2002.

ÇANKAYA, Mehmet, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, **Maliye Postası Dergisi**, S:547, Haziran, 2003.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:180, Eylül, 2003.

DEMİR, Onur, Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, <http://www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc>, Erişim Tarihi (02.01.2010).

DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan, Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 1999.

DORUKKAYA, Şakir, **AY**, Hakan, **Açıklamalı- Yorumlu Vergi Barışı Kanunu Uygulanması**, Yaklaşım Yayınları Ankara, 2003.

DÖNMEZ, Recai, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası**, Mayıs, 1994, S: 157.

EDİZDOĞAN, Nihat, **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa, 1986.

EDİZDOĞAN, Nihat, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, 1993.

EKİNCİ, Abdullah, Vergi Usul Kanunu ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Çerçevesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, <http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci_smmm_tarhiyat%20oncesi%20uzlasma.html>, Erişim Tarihi (02.01.2010).

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.

EROĞLU, Nurettin, **UYSAL**, Ali, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2007, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 066, Haziran 2008, <www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 022, Ekim 2007, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

GÖZLER, Kemal, **İdare Hukukuna Giriş**, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2007.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.137.

GÜREL, Erdal, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 76, Ocak, 1995.

İŞBİLİR. Şener, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eylül, 2008.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAGÖZOĞLU, H. Fevzi, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ünal Matbaası, Ankara, 1977.

KARAKOÇ, Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Yargılama Hukuku**, Alfa Basım, İstanbul, 1995.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Faköltesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.

KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet Matbacılık, İzmir, 1997.

KAVAK, Ahmet, Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1993.

KILINÇ, Kanber, Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları, <<http://www.kanberkilinc.com.tr/vergi-uyusmazliklari-ve-cozum-yollari.htm>>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

KIRBAŞ, Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Kasım, 2002.

KIVRAKDAL, Akın, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim, 2003, s.39.

KIZILOT, Şükrü, **KIZILOT,** Zuhale, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Gerekçeli-Açıklamalı Türk Vergi Kanunları**, Temel Matbaası, İstanbul, 1992.

MUTER, Naci B., **ÇELEBİ,** A. Kemal, **SAKINÇ,** Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

MUTLUER, Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

OK, Nuri, **GÜNDEL,** Ahmet, **Açıklamalı- İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Nisan, 2002.

ORGAN, İbrahim, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 213, Haziran 2006.

OTO, Şenay, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları**, S.97, Ekim.

ÖNCEL, Mualla, **KUMRULU**, Ahmet, **ÇAĞAN**, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

ÖZBALCI, Yılmaz, **4369 Sayılı Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ofset Matbaacılık, Ankara, 1998.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1998.

ÖZDEMİR, Ahmet, **Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1983/58, Ankara, 1983.

ÖZEL, Özel, “Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:47, Kasım, 2007.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2003.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

PEHLİVAN, Yafes, “Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları”, **E-Yaklaşım Yayınları**, Temmuz, 2005, S: 151.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2002.

SONSUZOĞLU, Elif, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası**, S:167, Temmuz 1995.

ŞAFAK, Mehmet, Vergi ve Cezalarda Mükellef-İdare Uzlaşması, <http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=17293>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

ŞAHİN, Tayfun, “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **E-Yaklaşım Yayınları**, S: 213, Eylül 2010.,

ŞİN, Sevil, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2005.

TAŞ, Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

TECİM, Burak Ali Han, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006.

TEKİN, Fazıl, **ÇEKİKKAYA**, Ali, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Mart, 2007.

TOKMAKOĞLU, Aysun, **Yükselen Şehir Manisa**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yıl : 2009 Cilt :7 S :2 Celal Bayar.

TOSUNER, Mehmet, **ÖZCAN**, Ülkü, **Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet, **ARIKAN**, Zeynep, **YERELİ**, A. Burçin, **Türk Vergi Yargısı**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 1999.

TÜRKKOT, Mustafa, Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler, **Vergi Sorunları**, Nisan 2005, S: 199.

Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 50, Kasım 2007, <www.gib.gov.tr/.../beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf>, (02.01.2011).

ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar, Türk Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1990.

ÜREL, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart, 2007.

VARDAL, Z. Burcu, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Kasım 2006, s.17. <www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf>, Erişim Tarihi (02.01.2011).

Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22 • Kasım 2006, s.13, <www.muhasabenet.net/07_uzlasma.pdf>, Erişim Tarihi (05.02.2011).

Vergi Özel İhtisas Raporu, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Aydoğdu Ofset, Ankara, 1992.

YERELİ, Ayşe Necef, Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi, Ege Akademik Bakış Dergisi, 2008, <eab.ege.edu.tr/pdf/8_2/C8-S2-M20.pdf>, Erişim Tarihi (10.02.2011).

YERLİKAYA, Kürşat, “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I”, **Yaklaşım Yayınları**, S:137, Mayıs, 2004.

YILDIZ, A. Murat, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları, Ağustos, 2008,
<www.yildizymm.com/.../VERGI%20UYUSMAZLIKLARININ%20IDARI%20YOL%20DAN%20%20Ç...> (Erişim Tarihi: 20.12.2010).

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1980.

YÖRÜKOĞLU, Atilla, Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi,
<<http://www.muhasibetr.com/makaleler/023/>>, Erişim Tarihi (02.01.2010).

YÜKSEKAL, Metin, 4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:121, Ekim 1998.

www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf.

www.manisa.bel.tr/stratejik_plan/Stratejik_Plan_2010-1.pdf.

www.muhasibenet.net/07_uzlasma.pdf.

www.huk.gov.tr/.../HUK_2006_BİRİM_FAALİYET_RAPORU.pdf.

<http://arif-yilmaz.tripod.com/manisaekonomi.htm>.

http://www.bayar.edu.tr/bilisim/manisa/hakansaglik/ekonomi_ticaret.html

http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_son_uzlasma.doc.

<http://www.cografya.gen.tr/tr/manisa/ekonomi.html>.

<http://yourform.blogcu.com/vergi-uyusmazliklari/5234925>.

<http://www.turkforum.net/590024-vergi-uyusmazliklari.html>.

<http://www.nexiaturkey.com.tr/content/gecikme-zammi-ve-tecil-faizi>.

<http://www.manisa.bel.tr/manisa/index.html>.

Danıştay Kararları

Dş. 3.D. 19.06.1997 gün ve E.1996/177, K.1997/2593.

Dş. 4.D. 22.2.1985 gün ve E.1984/1145, K.1985/534.

Dş 4.D, 28.09.1990 gün ve E. 1987/298, K. 1990/2477.

Dş. 4.D., 10.12.1996 gün ve E. 1996/456, K. 1997/648.

Dş. 4. D.'nin 14.06.2000 gün ve E. 1995/5635, K. 2000/2810.

Dş. 7.D. 09.02.1983 gün ve E. 1982/2030, K. 1983/214.

Dş 7.D. 16.05.1991 gün ve E. 1989/2350, K. 1991/1637.

Dş. 7D. 23.12.1985 gün ve E.1984/141, K.1985/3333.

Dş. 13.D. 10.1.1980 gün ve E.1979/2342, K.1980/2.

Dş. VDDK. 11.4.1997 gün ve E.1995/194, K.1997/188.

DVDDK. 06.05.1988 gün ve E.88/2, K.88/58.