



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Okyay ULAŞ

BURSA – 2019



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

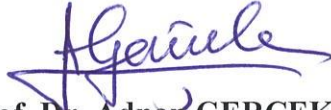
Okyay ULAŞ

Danışman: Prof.Dr. Adnan GERÇEK

BURSA – 2019

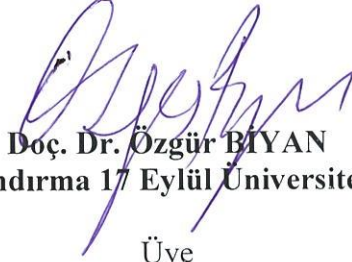
T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 701012003 numaralı **Okyay ULAŞ**'ın hazırladığı “**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**” konulu Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, 10/10/2019 günü 14.30 – 16.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının **Başarılı** (başarılı/başarısız) olduğuna **Oybirliği** (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.



Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Doç. Dr. Özgür BIYAN
Bandırma 17 Eylül Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN
Bursa Uludağ Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20.....

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**” başlıklı çalışmanın, bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

02.09.2019

Tarih ve İmza



Adı Soyadı: Okyay ULAŞ

Öğrenci No: 701012003

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statusü: Yüksek Lisans

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02.09.2019

Tez Başlığı / Konusu: **VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 121 sayfalık kısmına ilişkin, 01/09/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 18 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Okyay ULAŞ

Öğrenci No: 701012003

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Prof. Dr. Adnan Gerçele

02.09.2019

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Okyay ULAŞ
Üniversite	: Bursa Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali Hukuk
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: xii + 130
Mezuniyet Tarihi	: / / 20....
Tez Danışman	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında vergilemeden kaynaklanan uyuşmazlıklar, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Çeşitli nedenlerle ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar idari aşamada ve yargı aşamasında olmak üzere iki şekilde çözüme kavuşturulmaktadır.

Çalışmamızda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yollarından birisi olan uzlaşma müessesesi ve bu müessesenin etkinliği değerlendirilmeye çalışılmıştır. Uzlaşma müessesesi 1963 yılında 205 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen bir kurumdur. 205 sayılı kanun gerekçesinde uzlaşmanın amacının; kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsili, idare ile mükellefler arasındaki ihtilafların süratle çözülerek mükelleflerin huzura kavuşturulması ve yargının iş yükünü hafifletmek olduğu belirtilmiştir. Uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında müessesenin etkinliği değerlendirilirken, belirtilen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı ve bu amaçlardan ne ölçüde uzaklaşıldığı üzerinde durulmuştur.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, vergi uyuşmazlığı kavramı ve uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri açıklanmış, uzlaşma müessesesinin ülkemizde uygulamaya girdiği 1963 yılından bu yana çıkarılmış olan kanun ve yönetmeliklerle geçirdiği değişiklikler ele alınmıştır. Uzlaşma kurumunun çeşitli ülkelerdeki uygulamalarına yer verilmiştir. İkinci bölümde, uzlaşma müessesesinin bu konudaki kanun ve yönetmeliklerde yapılan düzenlemeler kapsamında uygulamasına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, uzlaşmanın idare ve mükellefler açısından faydalı yönleri ile müesseseye yöneltilen eleştirilere değinilmiş olup, uzlaşma sonuçlarına ait istatistiki verilere dayanılarak geçmişte yapılmış olan uzlaşma görüşmelerinin sonuçları değerlendirilmiştir. Ayrıca uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlar dikkate alınarak müessesenin daha etkin işleyebilmesi için çeşitli görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler:

Vergilendirme	Uyuşmazlık	Vergi Uyuşmazlığı	İdari Çözüm Yolu
Uzlaşma	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	

ABSTRACT			
Name and Surname	: Okyay ULAŞ		
University	: Bursa Uludağ University		
Institution	: Social Science Institution		
Field	: Public Finance		
Branch	: Fiscal Law		
Degree Awarded	: Master		
Page Number	: xii + 130		
Degree Date	: / / 20...		
Supervisor	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK		
EVALUATION OF RECONCILIATION IN THE SOLUTION OF TAX DISPUTES			
<p>Disagreements derived from taxation between tax administration and taxpayers can emerge in any phase of taxation process. There are two ways to resolve these disagreements emerging from various of reasons; in administrative ways and in judicial phase.</p> <p>This study deals with the institution of conciliation, which is one of the resolving ways in administrative phase of tax disputes, and its effectiveness. The conciliation is an establishment that was added to our Tax Procedure Code by Law No.205 in 1963. Justification for the Law No. 205 is declared to encash the public will rapidly, to resolve the controversies between administration and taxpayers and to alleviate the workload of justice. In evaluating the effectiveness of institution in resolving the disagreements, we emphasize to what degree the goals are achieved and to what degree they are far away.</p> <p>In the first chapter, the concept and the reasons of emerging of tax disagreements are explained, and the changes in institution of conciliation by laws and regulations issued until 1963, which is the year it got into practice. Also we give place to applications of institution of conciliation in various countries. The second chapter deals with the application of institution of conciliation within the laws and regulations in this subject. In the third chapter, we touch on the beneficial sides of conciliation for administration and taxpayers, and criticism to the reconciliation establishment. Also, the results of the conciliation interviews in the past are evaluated on the strength of statistical data of conciliation results. In addition, some recommendations are made for the institution in order to work effectively, having regard to the problems in application of institution of conciliation.</p>			
Keywords:			
Taxation	Dispute	Tax Dispute	Reconciliation
Reconciliation Before Assessment	Reconciliation after Assessment	Administrative Solution	

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE NEDENLERİ	4
A. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMININ TANIMI.....	4
B. VERGİ UYUŞMAZLIĞINI DOĞURAN NEDENLER	5
1. Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılıklar	5
a. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık.....	5
b. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık	5
c. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık.....	6
d. Şekil ve Usul Yönünden Hukuka Aykırılık.....	6
e. Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık.....	7
2. Vergi Hataları İle İlgili Uyuşmazlıklar	8
3. Vergi Tarhiyatı İle İlgili Aykırılıklar	9
4. Verginin Tahsili İle İlgili Aykırılıklar	9
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	10
A. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	10
1. Vergi Hatalarını Düzeltme	10
2. Pişmanlık ve Islah	12
3. Cezalarda İndirim.....	14
4. İzaha Davet	15

5. Uzlaşma	18
B. YARGISAL ÇÖZÜM YOLU	19
C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BAŞVURU	20
D. AFLARDAN YARARLANMA	23
III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMU.....	24
A. UZLAŞMA KAVRAMI	24
B. UZLAŞMANIN AMACI	25
IV. YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI.....	27
A. FRANSA'DA UZLAŞMA KURUMU.....	27
B. ALMANYA'DA UZLAŞMA KURUMU	30
C. A.B.D.'DE UZLAŞMA KURUMU.....	31
D. İNGİLTERE'DE UZLAŞMA KURUMU	34

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN İNCELENMESİ

I. TÜRKİYE'DE UZLAŞMA İLE İLGİLİ MEVZUATIN GELİŞİMİ.....	36
A. ÇIKARILMIŞ OLAN KANUNLAR	36
B. ÇIKARILMIŞ OLAN YÖNETMELİKLER.....	40
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Yönetmelikler	40
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Yönetmelikler	41
3. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği	41
4. Gümrük İdareleri Uzlaşma Yönetmeliği.....	42
II. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	43
A. GENEL AÇIKLAMA	43
B. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI	45
1. Tarh Yöntemi Bakımından.....	45
2. Vergi Türü Bakımından.....	47

3. Ceza Türü Bakımından	47
C. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KOŞULLARI.....	48
D. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI	48
E. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SÜRECİ.....	50
1. Uzlaşma Talebi, Süresi, Şekli	50
2. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi.....	52
3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağı Düzenlenmesi	53
<i>a. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması.....</i>	<i>53</i>
<i>b. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde Tutanak.....</i>	<i>54</i>
<i>c. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Sağlanamaması Halinde Tutanak.....</i>	<i>55</i>
4. Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi.....	55
5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kesinliği	56
F. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA GÖRÜŞMELERİNDE ORTAYA ÇIKABİLECEK DURUMLAR VE SONUÇLARI.....	57
1. Uzlaşmanın Sağlanması	57
2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	58
3. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)	58
II. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA.....	60
A. GENEL AÇIKLAMA	60
B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI.....	62
1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	63
<i>a. Beyana Dayalı Tarhiyat ve Uzlaşma</i>	<i>63</i>
<i>b. İkmalen Tarhiyat ve Uzlaşma</i>	<i>64</i>
<i>c. Re'sen Tarhiyat ve Uzlaşma</i>	<i>65</i>
<i>d. İdarece Tarhiyat ve Uzlaşma.....</i>	<i>66</i>
2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	67
3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	68
<i>a. Uzlaşma Konusu Olan Cezalar</i>	<i>68</i>
<i>b. Uzlaşma Konusu Dışında Kalan Cezalar</i>	<i>69</i>
C. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOŞULLARI	70
D. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI.....	71

E. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜRECİ.....	75
1. Uzlaşma Talebi	75
2. Uzlaşma Talep Süresi.....	76
3. Kısmi Uzlaşma Talebi	77
4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi.....	78
5. Uzlaşma Görüşmeleri.....	79
F. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KESİNLİĞİ	80
G. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA GÖRÜŞMELERİNDE ORTAYA ÇIKABİLECEK DURUMLAR VE SONUÇLARI.....	81
1. Uzlaşmanın Sağlanması	81
2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması	82
3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN YERİ VE ÖNEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. UZLAŞMA MÜESSESESİNİN FAYDALI YÖNLERİ	85
A. MÜKELLEF VE CEZA SORUMLULARI AÇISINDAN.....	85
B. İDARE AÇISINDAN.....	87
C. YARGI ORGANLARI AÇISINDAN.....	87
II. UZLAŞMA MÜESSESESİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....	88
A. EŞİTLİK İLKESİNE AYKIRILIK.....	88
B. KANUNİLİK İLKESİNE AYKIRILIK	89
C. DİĞER ELEŞTİRİLER VE MÜESSESENİN AKSAYAN YÖNLERİ.....	91
1. Uzlaşma Müessesesinin Yeterince Bilinmemesi	91
2. Uzlaşmanın Mükellefin İsteğine Bağlı (Seçimlik Hak) Olması.....	91
3. Vergi Affı Beklentisi.....	92
4. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Süresinde Ödenmemesi Halinde Uzlaşmanın Geçerliliğini Koruması	92
5. TÖU ve TSU Arasında Tercih Yapılmak Zorunda Olunması.....	93
6. Uzlaşma Komisyonu Üyelerinin Asli Görevlerinin Farklı Olması	93

7. Mükellefle İdare Arasında Karşılıklı Güvenin Oluşmamış Olması	94
8. Uzlaşma Gününün Çok İleri Bir Tarih Olarak Belirlenmesi	95
9. Ödeme Gücünü Dikkate Almaması	95
III. UZLAŞMA SONUÇLARINA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER.....	96
A. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMAYA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER	96
B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMAYA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER	99
C. KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONUNA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER.....	100
D. MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONUNA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER	101
E. SAYISAL VERİLERİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ	102
IV. YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	104
A. SEÇİLMİŞ YARGI KARARLARI.....	105
B. YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	113
SONUÇ VE ÖNERİLER	114
KAYNAKÇA.....	125
ÖZGEÇMİŞ	130

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.t.	Adı Geçen Tez
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ADR	Alternatif Uyuşmazlık Çözümü
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
E.	Esas
K.	Karar
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IRS	Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi)
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
m.	Madde
R.G.	Resmi Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan sayfaya
syl	Sayılı
T.	Tarih
TL	Türk Lirası
TÖU	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSU	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TSUY	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
UY	Uzlaşma Yönetmeliği
v.dğr.	Ve diğerleri
vb.	Ve benzeri
VDB	Vergi Dairesi Başkanlığı
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	73
Tablo 2: Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	73
Tablo 3: Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	74
Tablo 4: Vergi Dairesi Başkanlığı Bulunmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	74
Tablo 5: Büyükşehir Mücavir Alanı İçindeki Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	75
Tablo 6: Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları (2013-2018)	97
Tablo7: Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları (2007-2012).....	98
Tablo8: Yıllar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları (2007 – 2017)	100
Tablo9: Yıllar İtibariyle Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları (2007 – 2017).....	101
Tablo10: Yıllar İtibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları (2007 – 2017).....	102
Tablo 11: Uzlaşma Oranları (2007-2017 verilerinin ortalaması üzerinden)	103

GİRİŞ

Vergi ihtilafı, mali idare ile mükelleflerin düşünceleri ve davranışlarının farklı olması nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlık durumudur. Başka bir ifade ile vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Verginin tarafları arasındaki ihtilafların çözüme kavuşturulması da bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin idare ile aralarında vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan ihtilafları çözüme kavuşturma yönünde temelde iki seçenekleri mevcuttur. İhtilaf konusu olayı doğrudan yargı yoluna taşıyıp yargı kararına göre ihtilafı sonuçlandırabilecekleri gibi, yargı aşamasına geçilmeden önce idari aşamada sorunu çözüme kavuşturabileceklerdir. Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözüme kavuşturulması kendi içerisinde çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir. Bunlar Vergi Usul Kanunu'muzda "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" bölümünde belirtilmiş olan idari çözüm yolları içerisinde; pişmanlık uygulaması, vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik uygulama, vergi cezalarında ve diğer cezalar hakkında indirim talep edilebilmesi ve uzlaşma kurumu olarak yer almaktadır. Mükellef hakları olarak da ifade edilebilecek olan bu uygulamalar aynı zamanda ihtilafların idari çözüm yöntemleridir.

İhtilafların idari aşamadaki çözüm yöntemleri arasında mükelleflerin en çok tercih ettiği yöntem uzlaşma müessesesidir. Mükelleflerin ihtilaf konusu olayla ilgili olarak talep ettikleri uzlaşmanın sağlanmış olması ya da uzlaşmanın temin edilememiş olması hallerinde mükelleflerin dava açma yoluna gidebilme hakkı ortadan kalkmaktadır. İdare açısından da uzlaşma ihtilafları çözüme kavuşturmak için kullanılan bir yöntem olmakla birlikte, vergi daireleri verginin aslı ile ve buna bağlı cezalardan bir miktar vazgeçmek zorunda kalmaktadır. 205 sayılı kanunla 1963 yılında vergi sistemimiz içerisine dahil edilen uzlaşma kurumundan beklenen amaç, 205 sayılı kanunun gerekçesinde; devletin alacağını hızlı bir şekilde tahsili, ihtilafın en kısa sürede çözüme kavuşturulması ve mükelleflerin rahata erdirilmesi olarak belirtilmiştir. Gerek idare gerekse mükellefler açısından çeşitli faydaları olan uzlaşma müessesesinin birtakım dezavantajları da bulunmaktadır. Mükelleflerin uzlaşma talep etmeleri halinde bunun ne ölçüde kendilerine fayda sağlayacağı ya da diğer haklarından mahrum kalacaklarını iyi bir şekilde değerlendirmeleri gerekmektedir. İdarenin ise, 205 sayılı kanun gerekçesinde uzlaşma müessesesinden beklenen amaçları gerçekleştirme yönünde, uzlaşma görüşmelerindeki

pazarlık esnasında, vergi asılları ve cezaların ne kadarından vazgeçmesi halinde ihtilafı ortadan kaldırabildiğini iyi değerlendirmesi gerekmektedir. Mükelleflerin seçimlik hakları arasında bulunan uzlaşma müessesesinden yararlanma ve idarenin uzlaşma müessesesini uygulamada izleyeceği yol ve yöntemler bu kurumun etkinliğinin iyi belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bu ihtiyaç göz önünde bulundurularak tarafımızca yapılan çalışmada, uzlaşma müessesesinin ihtilafların çözümünde 205 sayılı kanun gerekçesinde belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi yönünde etkin işleyen bir kurum olup olmadığı değerlendirilecektir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın 1. bölümünde, vergi ihtilafı (güncel ve yaygın kullanımı olan vergi uyuşmazlığı) kavramı ve uyuşmazlığı doğuran nedenlere yer verilmiş olup, uzlaşma kavramı ve uzlaşmanın hukuki boyutu ele alınmıştır. Uzlaşma kurumunun Anayasa'nın 73. maddesindeki kanunilik ilkesi ve herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi ilkeleri nedeniyle eleştirilen hususları yer verilmiştir. Uzlaşma müessesesinin vergi sistemimize girdiği 1963 yılından bu yana konu ile ilgili olarak çıkarılmış olan kanun ve yönetmeliklerle ne gibi değişim geçirdiği, hangi hususların uzlaşma kapsamına dahil edildiği, hangi hususların kapsam dışı bırakıldığı hususları ayrıntı bir şekilde ele alınmıştır. Ülkemizdeki uzlaşma kurumunun etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan çalışmada, çeşitli yabancı ülkelerdeki uzlaşma uygulamalarına da yer verilmiş olup, kıyaslama yapma imkanı elde edilmiştir.

Çalışmanın 2. bölümünde, ülkemizde uygulanmakta olan uzlaşma müessesesinin ilgili kanun ve yönetmeliklerdeki şekliyle, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezalar açısından kapsamı açıklanmış, uzlaşma talep edebilme koşulları ve uzlaşma görüşmelerinin yapılma süreci, uzlaşma komisyonlarının yapısı ve uzlaşma görüşmelerinde ortaya çıkan durumlar ve bunların hukuki sonuçları hakkında detaylı açıklamalara yer verilmiştir. 205 sayılı kanun ile birlikte Vergi Usul Kanunu'na madde 376 dan sonra gelmek üzere ek maddelerle düzenlenen ve Ek madde 1 den Ek madde 10 a kadar yer alan düzenlemeler Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi ile ilgili olup, 1986 tarihinde Ek madde 11 ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ihdas edilmiştir. Kanuna alınıştaki kronolojik sıralamaya göre Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın ilk sırada yer almış olmasına rağmen çalışmada, tarhiyattan önceki aşama ve tarhiyatın yapılmasından sonraki aşama göz önünde bulundurularak ilk önce tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ardından tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan 3. bölümünde ise, çalışmamızın yapılmasının temel amacını içinde barındıran, uzlaşma müessesesinin etkinliği üzerinde durulmuştur. Uzlaşma müessesesinin idare ve mükelleflere sağladığı kolaylıklara yer verilmiştir. Müesseseye yapılan eleştiriler özellikle kanunilik ilkesine aykırı olduğu hususları ve eşitlik ilkesine aykırılık yönünde ele alınmıştır. Uzlaşma müessesesinin ihtilafların çözümünde etkin işleyen bir kurum olup olmadığı, uzlaşma ile sağlanan amaçlara ulaşmada ne ölçüde etkin olduğu, müessesenin uygulamadaki etkinliğini azaltan faktörlere geniş ölçüde yer verilmiş olup, geçmiş yıllara ait uzlaşma sonuçlarının Gelir İdaresi Başkanlığı'na ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na yayımlanmış olan istatistiki veriler tarafımızca derlenerek uzlaşma komisyonlarının türlerine göre uzlaşma sonuçları hakkında tablolar oluşturulmuştur. Söz konusu tablolar üzerinden, uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmaya varılma yüzdeleri, vergi aslı ve cezalar konusunda yapılan indirimler dikkate alınarak uzlaşmanın etkinliği üzerinde yapılan değerlendirmelere sayısal veriler ışığında yaklaşmıştır. Uygulamadaki aksaklıklar da dikkate alınarak, uzlaşma müessesesinin etkinliğini artırabilecek önerilere ve müessesenin uygulamasına yönelik yeni görüşlere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE NEDENLERİ

A. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMININ TANIMI

Vergi uyumsuzluğu, vergi konusunda mali idare ile mükelleflerin kanunları yorumlama konusunda ve davranışsal olarak farklı eylemlerde bulunmaları nedeniyle uygulama konusunda yaşanan anlaşmazlık hali olup, farklı sebeplerle verginin taraflarının değişik düşünce ve davranışları sonucunda uygulamada ortaya çıkan anlaşamama durumunu ifade eder¹. Başka bir ifade ile mali idare ile vergi yükümlüleri arasında ortaya çıkan hukuki ihtilaf². Vergi konusundaki ihtilafın iki tarafı vardır. Taraflardan bir tanesi mali idare ya da vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kuruluşlar, diğer taraf ise vergi mükellefleridir³. Vergi yükümlülüğü, esasen bir alacak ve borç ilişkisi olmasından dolayı mali idare ile mükellef arasındaki doğal organik bağ nedeniyle ilişki süresince çeşitli aşamalarda uyumsuzluk yaşanabilmektedir⁴. Kanunların hükmettiği ve yasa koyucunun amaçladığı şeylerin tam olarak anlaşılabilmesi, uygulamada bazı sorunlara neden olabilmekte ve bazı belirsiz muallak durumlar ortaya çıkabilmektedir. Tarafların farklı yaklaşımları ile tarafların kendilerinin haklı olduklarını düşünmeleri ve benzer nedenlerle ihtilaflı durumlar ortaya çıkabilmekte ve söz konusu ihtilafların çözüme kavuşturulması ihtiyacı doğmaktadır⁵. Vergi ihtilafları genellikle mükellefiyet, verginin tahsili ve cezalar hakkında vuku bulmaktadır⁶. İhtilaf kelimesi yerine, bu kelimenin güncel ve yaygın kullanılan karşılığı olan “Uyumsuzluk” kelimesi kullanılacaktır.

¹ Mustafa Şimşek, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 3.

² Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 14. b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.50.

³ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2007, s. 226.

⁴ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s. 507.

⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 9. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s. 149.

⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 226.

B. VERGİ UYUŞMAZLIĞINI DOĞURAN NEDENLER

1. Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılık

Vergilendirme işlemlerinin yetki, sebep, konu, şekil ve amaç yönünden kanuna uygun olmayan şekilde icra edilmesi durumunda mali idarenin işlemi hukuka aykırılık olarak adlandırılır.

a. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

“Kanunlar, yürürlük sürelerince uyulması zorunlu, genel, soyut, sürekli ve yazılı hükümler olarak hangi işlemin nerede, kim tarafından ve nasıl yapılacağına ilişkin toplum genelini ilgilendiren aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanmak zorundadır. Buna göre; yasalarda belirtilen kararların hangi idari makam ve mercilerce alınabileceği konu itibariyle yetki, bu yetkinin kullanılacağı süre dikkate alındığında zaman itibariyle yetki, vergi dairesinin yetkisini kullanacağı coğrafi alan yer bakımından yetki”⁷ olup, bir idari işlemin ilgili kamu idaresi adına işlem yapma yetkisi olan görevli tarafından yapılabilmesi *kişi bakımından yetki*⁸ kullanımını ifade etmektedir. Vergilendirme işlemi sırasında verilen yetkinin kullanılması ile ilgili ortaya çıkabilecek bütün yanlışlıklar, yetki yönünden hukuka aykırılıkları meydana getirmektedir⁹. Bu hukuka aykırılıklar mükelleflerle idare arasında uyumsuzlukların doğmasına neden olmaktadır.

b. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

Sebep ögesi, vergi idaresini işlem icrasına yönelten erektir. Vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlem hukuka uygun olmalı ve gerçekliği kesin sebeplere dayanmalıdır. Hukuki neden, vergi idaresinin yürürlükteki güncel ve geçerli olan kanun hükmüne uygun işlem yapmasını¹⁰; fiziki neden¹¹ ise vergilendirmenin vukuu bulduğu olayı ifade eder. Mali idarenin vergilendirme fiilini dayandırdığı nedenin fiziki fiile dayanmaması ya da

⁷ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S.153, 2007, s. 162.

⁸ Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, 10. b., Ekin Basın Yayım Dağıtım, Bursa, 2010, s. 317.

⁹ Armağan, a.g.m., s. 162.

¹⁰ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.24.

¹¹ Gözler, a.g.e., s. 344.

fiili sebep mevcut olsa dahi kanundaki hükümlerle örtüşmemesi halinde sebep yönünden hukuka aykırılıktan bahsedilemez¹².

c. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergiler hangi konu üzerinden alınıyorlarsa isimlerini de genellikle bu şekilde almaktadır. Doğru ve etkin bir vergilendirme açısından mükellefiyetten beklenen amacı ve hedefi de verginin ne üzerinden alındığı yani konusu göstermektedir. Verginin konusu yani ne üzerinden vergi alınacağı, kanun koyucunun takdirinde olup, kanunlarda gösterilmedikçe hiçbir olay ve fiil vergilendirilemeyeceği gibi, vergilendirme konusu esas alınarak, kıyas yoluyla diğer işlem ve ekonomik olayların vergilendirilme imkanı da yoktur¹³.

Vergilendirmede hukuki sebep mali idareyi işlemi yapmaya sevk eden gaye, vergilendirmedeki konu ise işlemin sebep olacağı hukuki sonuç olmasından ötürü, konu ve sebep arasındaki illiyet bağının çok sıkı olduğu görülmektedir. Kanun koyucunun beklediği sebep gerçekleşmiş olsa dahi, yapılan işlem kanun koyucu tarafından öngörülen başka bir hukuki sonuç doğurmuşsa, konu yönünden hukuka aykırılık vardır¹⁴.

d. Şekil ve Usul Yönünden Hukuka Aykırılık

İdari işlemleri şekil yönünden ele aldığımızda ögesi, düzenlenmesi konusunda yetkili makam tarafından tercih edilecek yöntemi, yani işlemin hukuk sistemi içerisindeki biçimi ve işlemin fiziki varlığını ifade etmektedir¹⁵.

İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka uygun olması, işlemin ilgili yöntem ve biçim kurallarına uygun olarak tesis edilmiş olmasına bağlıdır. Vergilendirme işlemlerindeki yetki ve şekil unsurları birlikte usul yönündeki kuralları oluşturmaktadır¹⁶.

¹² Candan, a.g.e., s. 24.

¹³ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 6. b., Gazi Kitapevi, Ankara, 1997, s. 120.

¹⁴ Kızılot – Kızılot, a.g.e., s. 52.

¹⁵ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.19.

¹⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 53.

e. Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık

Amaç unsuru, idarenin işlem ile ulaşmayı arzuladığı sonucun kendisidir. Amaçtan kasıt, idari işlemi gerçekleştiren kişinin, bu işlem neticesinde gerçekleşmesini istediği sonuç hususundaki niyeti ve düşüncesidir¹⁷. Mali idari işlemlerde geçerli olan genel amacı, kamu yararadır¹⁸. Kamu yararı dışındaki bir amaç gözetilmiş olması, gerçekleştirilen işlemi amaç ögesi bakımından hukuka aykırı hale getirir¹⁹. Kamu yararı dışında farklı bir amaç güdülmesi ve bu doğrultuda herhangi bir vergi tarhiyatı yapılması halinde yetki saptırması gerçekleşmiş olur²⁰. Yetki saptırması, idarenin işlemlerindeki yetki yönünden olan bir aksaklıktan ziyade, hedeflenen gaye yönünden aksaklığı ifade eder. Yetkinin saptırılması hadisesinde işlemi gerçekleştiren kişi esas itibariyle işlemi yapmaya yetkili bir kişi veya makamdır. Üstelik işlem usul ve şekil kurallarına uygun olarak yapılmasına rağmen, hukuka uygun olmadığı gerçeğini değiştirmez. Çünkü, yetkili makam işlemi gerçekleştirme konusundaki yetkisini kanunda öngörülen amaç için değil, farklı bir sonuca ulaşmak için kullanmıştır²¹. İdari işlemin kamu yararı dışında bir amaçla yapılmış olması, idari işlemin iptalini ya da yok hükmünde sayılmasını gerektirir.

Vergilendirme işleminin amaç unsurunu kamu yararı oluşturmakla birlikte, verginin yasallığı ilkesi uyarınca, vergi alacağının doğması, verginin alınması için yeterli olduğundan, vergilendirme işlemlerinde amaç denetimi yapılmasına gerek yoktur. Çünkü; vergi kanunlarında gerekçe gösterilmesi gerekmektedir ve idarenin bu konuda herhangi bir takdir yetkisi yoktur. İdari işlem kanunda açık bir şekilde hükme bağlanmış ise, vergi idaresi işlemi yapmak zorundadır. Herhangi bir vergi olayında kanun, kamu yararının gerçekleşeceğini varsaymaktadır²².

Herhangi bir verginin tahsil aşamasına gelebilmesi için öncelikle belirli aşamalardan geçmesi gerekmekte olup, verginin vuku bulması yani vergiyi doğuran olayın oluşması, matematiksel hesaplamalarla tarh işlemin yapılması, bu işlemin mükellefe veya vergi sorumlusuna tebliğ edilmiş olması ve nihayetinde tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Tahsil aşamasına gelene kadar bazen vergi mükellefleri bazen de mali

¹⁷ Gözler, a.g.e., s. 364.

¹⁸ Mehmet Küçükaya, *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 11.

¹⁹ Candan, a.g.e., s. 26.

²⁰ Küçükaya, a.g.t., s. 11.

²¹ Gözler, a.g.e., s. 365.

²² Küçükaya, a.g.t., s. 11.

idarenin lehine ya da aleyhine bazı hatalar ortaya çıkabilmektedir. Vergi hataları düzeltme yoluyla ortadan kaldırılmaya çalışılmakta olup, vergi aslında veya vergi cezasında tamamen ya da kısmen sorun çözülmektedir. Hataların bu tarz işlemlerle çözülmeye çalışılması yani yargı yoluna başvurulmadan idari çerçevede uyuşmazlık ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır²³.

2. Vergi Hataları İle İlgili Uyuşmazlıklar

Düzeltilme kapsamına giren vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nun. 116, 117 ve 118. maddeleri ile düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde; vergi hatası tarif edilirken, vergilendirme konusunda haksız bir fiilin işlenmiş olması, haksız olarak fazladan ya da eksik şekilde vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesi, haksız olarak gerçekleştirilen işlemin kanunda belirtilen hata türlerinden biri olması ile yapılan hatanın gerek vergi idaresi gerekse mükellef tarafından yapılmış olabileceği belirtilmiştir. Vergi hataları iki şekilde sınıflandırılmış olup; hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ayrılmaktadır.

Hesap hataları; matrahtaki hatalar, verginin miktarındaki hata ve vergi mükerreriğinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu yapılan hesaplama hatalarından ya da yanlış vergilendirmeden kaynaklanmış olabilir. Verginin tarh edilmesi esnasında yanlış oran uygulanması veyahut yanlış tarife üzerinden işlem yapılmış olabileceği gibi, mahsubu gereken tutarlar mahsup edilmemiş veya işlemlerde hatalar yapılmış olabilir. Üzerinden vergi hesaplanacak olan tutarın yanlış tespiti ya da aynı matrah üzerinden mükerrer şekilde vergi alınmak istenmiş ya da ceza kesilmesi istenmiş olması hesap hataları hakkında verilebilecek örnekler olarak gösterilebilir²⁴.

Vergilendirme hataları ise; verginin mükellefi hakkındaki yani şahısta hata, mükellefiyette hata, verginin konusundaki hatalar ile vergilendirme dönemi ve muafiyet dönemindeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Buna ilaveten, verginin mevzuuna dahil olmayan ya da vergilendirme işleminden istisna tutulmuş olan servet, gelir, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi alınması veya tahsili ya da aleni olarak vergiden muaf kimselerden vergi alınmaya çalışılması, vergilendirme hatalarından mükellefiyete ilişkin hata olarak örnek gösterilebilir. Vergiden muaf olan bir kişi ve şirketten vergi alınması ise

²³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: İlkim Ofset,2007, s. 77.

²⁴ Özgür Biyan, *Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)*, 1. b., Bursa: Dora Yayınevi, 2018, s. 250.

mükellefiyete ilişkin vergi hatalarındandır. Verginin gerçek yükümlüsünden ziyade farklı şahıs ya da tüzel kişilerden vergi talep edilmesi da vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmiş olması neticesinde, olması gerekenden eksik veya fazla vergi talep edilmesi de vergilendirmedeki diğer hatalar arasındadır²⁵.

3. Vergi Tarhiyatı İle İlgili Aykırılıklar

Mali idarenin mükellef tarafından beyan edilen matrahı düşük bulması nedeniyle mükellef ile arasında uyuşmazlık meydana gelmektedir. Olması gerekenden az ya da kanuni ölçülere göre düşük tutarda matrah beyanı neticesinde oluşan uyuşmazlıklar faaliyetin türü itibariyle değişik şekillerde meydana gelmektedir. Örneğin gayrimenkul alım satım işlemlerinde beyan edilen rayiç bedelin vergi dairesince düşük bulunması ve inceleme elemanları veya takdir komisyonlarınca takdir edilmesi sonucunda bulunan yeni matrah üzerinden mükelleflerden vergi istenmesi üzerine mükelleflerin bunu kabul etmemesi bir uyuşmazlık yaratmaktadır. Gelir vergisi ile kurumlar vergisinde emsallerine göre düşük beyan edilen matrahlardan kaynaklanan uyuşmazlık türleri, vergi yükümlülerin yaşam standartları ile servetlerinin kıyaslanması neticesinde bu durumun vergi dairesince matraha ilişkin karine kabul edilmesi üzerine ek vergilendirme yani yeni matrah tespitine gidilmesinden kaynaklanmaktadır²⁶.

4. Verginin Tahsili İle İlgili Aykırılıklar

Yükümlüler adına tahakkuk eden verginin ödenmemiş olması ya da zamanında ödenmemesi vergi uyuşmazlıklarının nedenlerinden bir diğeridir. Mali idare mükellefin kesinleşmiş veya tahakkuk etmiş olup kesinleşmek üzere olan vergi borcu ve cezalarının tahsili yönünde zorlayıcı yollara başvurabilmektedir²⁷. Ödeme emrini tebellüğ eden yükümlü, itiraz aşamasında ileri sürebileceği üç mazeret bulunmaktadır²⁸;

- Ödeme emrinde belirtilen şekilde bir borcunun mevcut olmadığı,
- Borcunu kısmen ödediği,

²⁵ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 209.

²⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 56.

²⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 59

²⁸ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Md. 58.

- Zamanaşımına uğramış bir borç olduğu.

Ödeme emri belgesi hakkında itiraz yollarını kullanan mükellef, böyle bir borcu olmadığını ya da istenen tutar kadar borcu olmadığını, borçla ilgili olarak kendisine tebligat yapılmadığı, borcun zamanaşımına uğradığı gibi hususları ileri sürmesi uyuşmazlığın doğmasına neden olmaktadır²⁹.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

A. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yolları, uyuşmazlık hakkında yargı mercilerine başvurulmadan önce idari aşamada konunun çözümüne yönelik uygulamaları içerir³⁰. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözümü bazen vergi idaresi tarafından kendiliğinden yerine getirilebileceği gibi mükellefin kanunda belirtilen bazı haklarını kullanmak istemesiyle de gerçekleşebilmektedir. Hak kullanımı bir zorunluluktan ziyade tercihe dayanır. Mükellefler idari aşamadaki çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi doğrudan yargısal çözüm yolunu da tercih edebilirler. İdari aşamadaki çözümler arasında Vergi hataları hakkında düzeltme yapılması, cezalar konusunda yapılan indirimler, mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması, mükelleflere bazı konularda izahta bulunma imkanı verilmesi ile uzlaşma şeklindedir.

1. Vergi Hatalarını Düzeltme

Vergi hataları genel olarak hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır. Bu hataların düzeltilmesi için ortaya çıkarılmış olmaları öncelikli gereksinimdir. Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesinde vergi hatalarının nasıl ortaya çıkarılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- İlgili memurun hatayı bulması ve görmesiyle,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,

²⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 59.

³⁰ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 9. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s. 395.

- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
 - Mükellefin müracatı ile,
- hatalar ortaya çıkarılmaktadır.

Hesap hataları ve vergilendirme hataları (vergi cezaları açısından ise cezalandırma hataları) iki yolla düzeltilebilir. Bunlardan birincisi vergi idaresi tarafından hatanın re'sen düzeltilmesi iken ikincisi ise mükellefin ya da cezanın muhatabının başvurusu üzerine düzeltilmesidir³¹.

Hataların düzeltilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi uyarınca vergi dairesi müdürleri yetkilidir. Vergi hatalarını düzeltme yetkisine sahip olan diğer bir makamda aynı yetki ve görevlerle ihdas edilmiş olan vergi dairesi başkanlarındaki vergi dairesi başkanlarıdır. Vergi dairesi başkanları düzeltme yetkisini grup müdürlerine ya da müdürlere yetki devri yoluyla bırakabilir. Hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Cezalar konusundaki hatalar da Vergi Usul Kanunu 375. maddesi uyarınca aynı usul ve esaslara göre düzeltilebilir.

a. Hataların Re'sen Düzeltilmesi

Vergi hatasının re'sen düzeltilebilmesi için hatanın tereddüte yol açmayacak şekilde aleni ve kesin olması zaruridir. Yani hata bir vergi incelemesi ya da araştırma yapmadan çok çabuk anlaşılabilir olmalı ya da kanunun kelime anlamının yorumlanması haricindeki tekniklerin kullanılmasını gerektirmeden anlaşılabilir olması gerekir. Aynı zamanda hatanın tartışmalı bir konu olmaması gerekmektedir. Örneğin konu hakkında birbirine zıt yargı kararları olmaması gerekmektedir.³²

Vergi idaresi hatayı mükellefin lehine ya da aleyhine düzeltebilir. Aleyhte düzeltme halinde mükellef işlemin kendisine tebliğ tarihinden itibaren idari dava yoluna başvurabilir³³.

Mükellef lehine yapılan re'sen düzeltmelerde mükellefin geri alacağı bir para bulunması halinde düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe tebliğinden itibaren bir yıl

³¹ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 1. b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s. 205.

³² Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 1. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 581.

³³ Karakoç, a.g.e., s. 206, 207.

içerisinde mükellefçe vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir. Bu süre hak düşürücü niteliktedir³⁴.

b. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

Mükellefler vergi hatalarının düzeltilmesini mali idareye yapacakları yazılı başvuru ile talep edebilirler. Düzeltme istemi düzeltme talep dilekçesi ile yapılır. Dilekçe şahsen mali idareye verilebileceği gibi, iadeli taahhütlü posta yoluyla da gönderilebilir. Düzeltme talebi hatalı bir idari işlem hakkında yine aynı mercie başvuru yapılmasının bir örneğidir³⁵.

Düzeltme talebi vergi mahkemesine dava açma süresi içerisinde yapılmış ve talep haklı görülmüş ise işlem vergi dairesince nihai olarak sonuçlandırılır. Şayet başvuru vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış ise, başvurunun reddi halinde mükelleflerin Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla müracaat hakları vardır. Bu durumda bakanlığın görüşü doğrultusunda işlem tesis edilir. Kanunda dava açmak için öngörülen süreler geçirildikten sonra düzeltme talep dilekçeleri kabul edilmeyen yükümlülerin dava açabilmeleri için Maliye Bakanlığı nezdinde şikayet başvurusu yapmaları zorunludur. Aksi halde ret edilen düzeltme talebine karşı dava açamazlar³⁶.

2. Pişmanlık ve İslah

Vergisel konularda ortaya çıkan ihtilafların idari aşamadaki çözüm yöntemlerinden birisi de pişmanlık ve ıslah kurumudur. Adı geçen yöntemde mükellefin kendisi tarafından bir işlem tesis edilmesi söz konusudur.

Pişmanlık ve ıslahtan beklenen amaç, mükellefleri vergi kanunlarının sert hükümleri karşısında güçsüz bırakmamak, hoşgörü ile davranılarak mükellefin vergiye karşı direncini kırmak ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaktır³⁷.

³⁴ Ayfer Çapkın, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 28.

³⁵ Oktar, a.g.e., s. 150.

³⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 295.

³⁷ Kenan Taşçı, *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, (Yüksek Lisans Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 17.

Mükellefin pişmanlık duymuş olması işlediği fiilin olumsuz olduğunu kabul ettiğinin göstergesi olan bir iyi niyettir. Bu iyi niyet karşılığında kanun koyucu tarafından mükelleflere bir hak tanınmıştır³⁸.

Pişmanlık ve ıslah, mükellefin işlediği suçla ilgili makamlara kendiliğinden bildirmesi ve bu sayede suçun sonuç unsurunun gerçekleşmesini önlemesi nedeniyle cezalardan kurtulmasını sağlayan bir etkin pişmanlık kurumudur. Söz konusu ceza vergi ziyayı cezası olup, eğer vergi ziyasına VUK madde 359 da sayılan fiillerle neden olunmuş ise kaçakçılık nedeniyle hapis cezalarıdır³⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde "beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde ..." bu kişiler hakkında vergi ziyayı cezası kesilmez denilmektedir.

Madde de belirtildiği üzere, pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanabilmesi için mükellefin işlediği suçun vergi ziyayı doğurucu nitelikte olması gerekmektedir⁴⁰.

Kanun koyucu mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmesi için bazı şartlar öngörmüştür⁴¹:

- Mükellefin durumu bildirmesinden önce bu konuda kendisi hakkında bir ihbar yapılmamış olmalıdır.
- Mükellefin durumu bildirmesinden önce vergi yükümlüsü hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olmalı veya olay takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmalıdır.
- Mükellefin bildirdiği durum kaçakçılık fiili olmamalıdır.
- Mükellef tarafından daha önce hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin durumun ilgili makama bildirilmesinden itibaren on beş gün içerisinde beyan edilmiş olması gerekmektedir.
- Eksik olarak verilen ya da yanlış verilen beyannamelerinde on beş gün içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

³⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 315.

³⁹ Oktar, a.g.e., s. 385.

⁴⁰ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 18. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008, s. 190.

⁴¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s. 221.

- Vadesinde ödenmemiş vergiler, pişmanlık zammı ile ödenmiş olmalıdır. Pişmanlık zammı gecikme zammı üzerinden hesaplanmaktadır.

Mükellefin dilekçe ile durumu haber vermesi pişmanlığını ifade ederken, beyannameleri verip vergileri zamanında ödemiş olması da ıslah olduğunun göstergesidir. Pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsamına ise VUK kapsamındaki beyana dayanan vergiler girdiği gibi sadece vergi ziyana sebep olunan haller kapsama girmektedir. Ayrıca Emlak vergisinin kapsama girmeyeceği VUK da açıkça belirtilmiştir.

3. Cezalarda İndirim

Vergisel konulardaki ihtilafların idari aşamadaki çözüm alternatiflerinden bir tanesi de cezalarda indirim müessesidir. Kanun koyucunun böyle bir uygulamaya gitmesindeki maksat uyuşmazlığın yargıya intikal etmesi halinde gerek mükellef ve gerekse de idare açısından uzun ve zahmetli bir süreci ortadan kaldırmaktır. Söz konusu uygulama adından da anlaşılacağı üzere sadece cezalar açısından uygulanabilmekte, vergi asılları hakkında uygulanmamaktadır. Cezalarda indirim mükellefin tek taraflı bir eylemi yani irade açıklamasıyla gerçekleşmekte olup, idarenin bu konuda herhangi bir takdir hakkı bulunmamaktadır⁴².

VUK 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim müessesesinin kapsamına VUK kapsamındaki tüm vergi, resim ve harçlara uygulama kapsamına girmekte olup, kapsama giren ceza türleri ise; vergi ziyası cezası ile usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Cezalarda indirimden faydalanmanın bazı şartları mevcuttur. Bu şartların tamamının birlikte sağlanması gerekmektedir⁴³:

-Süresinde Başvuru Yapılması: Mükellef kendisine vergi ceza ihbarnamesi gönderen vergi dairesine tebellüğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde başvuruda bulunmuş olmalıdır. Tüzel kişiliğe haiz şirketlerde başvuru şirketi temsile yetkili kişi tarafından yapılmalı tüzel kişili olmayan ortaklıklarda ise ortaklardan birinin başvuru yapması yeterli olmaktadır.

⁴² Şenyüz, *a.g.e.*, s. 299.

⁴³ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 131-133.

-Kanuni Sürede Ödeme Yapılması: Cezalarda indirim talep edildiğinde mükellef tarafından cezaların indirimden sonra kalan tutarı ve vergi asıllarının vadesinde ödeneceğinin taahhüt edilmesi ve vadesinde de ödenmiş olması gerekmektedir. Buna ek olarak 6183 sayılı AATUHK da belirtilen teminat türlerinden biri teminat olarak gösterilmek kaydıyla üç ay içerisinde ödenmiş olması da gerekmektedir.

-Vergi Aslı ve Cezasının Dava Konusu Yapılmaması: Ceza tutarında indirim talep edilecek olan ceza hakkında yargı yoluna müracaat etmemek yani dava açmamak uygulamanın diğer bir şartıdır. Cezaya dava açmayıp, sadece vergi aslına dava açılması da uygulamadan yararlanmaya engeldir. İhbarnamenin tebliğinden itibaren dava açılmış olmasına rağmen otuz günlük dava açma süresinin sonuna kadar avadan feragat edip cezada indirim talep etmek mümkündür.

Yukarıda belirtilen şartların tamamının birlikte sağlanması halinde

- Vergi ziyayı cezalarında ilk defa olması kaydıyla yüzde ellisi, müteakiben kesilen vergi ziyayı cezalarında ise cezanın 1/3 ü indirilir.

- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise cezanın yarısı indirilir.

4. İzaha Davet

Türk vergi sistemine yeni girmiş olan bir uygulama olup, 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 22. maddesi ile Vergi Usul Kanunu’na eklenmiştir. İzaha Davet Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesinin yeniden düzenlenmesi ile vergi hukukuna eklenmiştir.

“İzaha davet müessesesi, verginin ziyaya uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır”⁴⁴.

⁴⁴ 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

İzaha davet kurumunun, Vergi Usul Kanunu içindeki yeri itibariyle “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlığı altında düzenlendiği görülmektedir. Bu da kanun koyucunun izaha davet kurumunu cezaları kaldıran sebeplerden biri olarak kabul ettiğini göstermektedir. Ancak izaha davet, sadece daha az vergi ziyayı cezası kesilmesine imkan vermektedir⁴⁵.

İzaha davet kurumu yukarıda bahsedilen niteliği ile VUK md. 376’da düzenlenen cezalarda indirim müessesesine benzemekte olup, ikisi arasındaki en temel fark ise dava açma hakkından feragat ilişkindir; cezalarda indirimde mükellef dava açma hakkından feragat ediyor olmasına rağmen, izaha davette herhangi bir haktan vazgeçme durumu yoktur⁴⁶.

Vergi idaresinin izaha davet kapsamında tüm mükelleflerden izahat talebinde bulunamayacak olup, 482 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kurumun kapsamı açıklanmış olup, 16 farklı konu itibariyle mükelleflerin izaha davet edilebileceği belirtilmiş ve ayrıca vergi kaçakçılığı suçu kapsamında ortaya çıkmış olan vergi ziyayı hallerinde izaha davet uygulamasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

“Vergi Usul Kanununun 370. maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaya uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olduğu hallerde mümkündür. Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaya uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder”⁴⁷.

Ön tespit şartları arasında ise; yükümlü hakkında başlanılmış olan bir vergi incelemesi olmaması ya da takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ve mükellef hakkında bir ihbar yapılmamış olması yer almaktadır. Bu şartların varlığı halinde ise mükellef tarh zamanaşımı süresi içerisinde izaha davet edilebilir. İdare tarafından

⁴⁵ Altan Reneber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.352, Ocak 2018, s.136-149.

⁴⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, *Vergi Dünyası*, S. 433, Eylül 2017, s. 6-14.

⁴⁷ 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

mükellefe gönderilecek olan izaha davet yazısı akabinde vergi yükümlüsü tarafından on beş gün içerisinde gerekli izahatın yapılması gerekmektedir.

Yetkili makamların yaptığı ön tespit neticesinde vergi yükümlüsüne tebliğ edilen izaha davet yazısına istinaden vergi yükümlüsünün açıklamalarına ve gösterdiği delillere dayanan bu müessese mükellefin kendi beyanı doğrultusunda olduğu için hesaplanacak olan izahat zammı ve indirimli olarak kesilecek olan ceza haricindeki tarhiyatlara karşı ihtilaf oluşması mümkün değildir. Kesilecek olan indirimli ceza tutarı hakkında mahkemede dava açma seçeneği bulunmakta olup, uzlaşmaya başvuru imkanı da bulunmaktadır⁴⁸.

“Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olunduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir”⁴⁹.

Farklı bir anlatımla olaya bakacak olursak “vergi ziyai yine hesaplanacak ancak % 80 eksik hesaplanarak indirimli ceza uygulama cihetine gidilmiş olunacaktır”⁵⁰.

“İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyai cezası kesilir.

İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi

⁴⁸ Tahir Erdem, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum, İzaha Davet”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.347, Ağustos 2017, s.160.

⁴⁹ 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁵⁰ Özgür Biyan, “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, *Bilanço Dergisi*, S.162, Temmuz-Eylül 2016, s.49.

durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır”⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler⁵².

5. Uzlaşma

Uzlaşma, iki veya daha fazla kişi arasında mevcut ya da ileride çıkacak olan çıkar çatışmaları ya da düşünsel ayrılıkları, birbirlerine tavizler vererek ortadan kaldırmalarını veya bertaraf etmeleri hususunda anlaşmaya varmalarını ifade eder⁵³.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellefler arasında anlaşmaya varılarak çözüme kavuşturulmasıdır⁵⁴. Mali idare tarafından, re'sen ya da ikmalen tarh edilen vergiler ile idarece tarh edilen vergiler ve bunlara bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezaları hakkında tahakkuk edecek miktar hususunda yasada belirtilmiş olan koşullarda anlaşmaya varılmasıdır. Uzlaşmanın beklenen amaçları ise; mükellefleri ve vergi idaresini vergi yargısının uzun süreçlerinden kurtarmak, vergi tahsilat hızını artırmak, yargı makamlarının iş yükünü azaltmak ve psikolojik olarak mükellefleri rahatlatarak vergilendirilmeye karşı mükelleflerin direncini azaltmaktır⁵⁵.

Vergi hukukunda uzlaşma kurumu Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden sonraki ek maddeler ile düzenlenmiştir. Ek maddeler 1-12 de yapılan düzenlemeler de iki ayrı uzlaşma biçimine yer verilmiştir⁵⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde kanunda iki ayrı çeşidi belirtilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi incelemesi yapılmış olan mükellefler adına yapılacak tarhiyattan önce kullanılabilecek bir yöntemdir. Yani ön koşulu vergi incelemesi yapılmış olmasıdır. Diğer bir uzlaşma türü ise mükellefler adına yapılan tarhiyatlardan sonra gidilebilecek bir idari çözüm yolu olan tarhiyat sonrası

⁵¹ 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵² 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵³ Çapkın, a.g.t., s. 59.

⁵⁴ Kırbaş, a.g.e., s.200.

⁵⁵ Oktar, a.g.e., s.153.

⁵⁶ Şenyüz, a.g.e., s.332.

uzlaşmadır. Mükellefler idari çözüm yoluna gitmek zorunda değildir, bu sadece bir alternatif olup, yargı yoluna gidebilmenin ön şartı idari yolları tüketmek değildir. Mükellefler doğrudan yargı yolunu tercih etme hakkına da sahiplerdir⁵⁷.

B. YARGISAL ÇÖZÜM YOLU

Mali idare ile yükümlü arasında meydana gelen vergisel ihtilafların idari yollarla çözülmesi barışçıl bir yöntem olmakla birlikte daha önce de değinildiği üzere birçok avantajları vardır. Fakat idari yollarla uyumsuzluğun çözülmediği durumlarda uyumsuzluğun çözümü için diğer alternatif olan yargı yoluna başvurulur⁵⁸.

Vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasında çözülmesi vergi yargısı kavramını ortaya çıkarmaktadır. Türkiye’de vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiş olup, ayrı bir vergi yargısına gerek duyulmamıştır⁵⁹.

Yargısal çözüm yolunda mali idare ile mükellef arasındaki uyumsuzluk kesin olarak sona ermekle birlikte, diğer taraftan idarenin işlemlerinin yargısal denetimi de hukuk devletinin gereği olarak yerine getirilmiş olur. 1982 Anayasasıyla vergi hukukunda çok önemli değişiklikler yapılmıştır. 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle idari yargı ve alt dalı olan vergi yargısında yeni bir düzene girilmiştir⁶⁰.

Vergi yargılamasında vergi mahkemeleri idare mahkemelerinin bir alt kolunu oluşturmakta olup, birinci derece yargı mercii olarak görev yaparlar. Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay üst mahkeme olarak görev yapmaktadır⁶¹.

18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı kanunun 19. maddesi ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 45. maddesi değiştirilerek, İstinaf Yargılaması Tanımlanmış ve Hukuk sistemimize girmiştir.

⁵⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2019, s. 284.

⁵⁸ Kırbaş, a.g.e., s.204.

⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.186.

⁶⁰ Oktar, a.g.e., s.397.

⁶¹ Taşçı, a.g.t., s.19.

6545 sayılı kanunun 4. maddesi ile 2576 sayılı kanunun 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/A maddesi eklenmiştir. Söz konusu 2576 sayılı kanunun 3/A maddesi ile Bölge İdare Mahkemelerine yeni bir görev yüklenmiş olup, ilk derece mercii ile temyiz mercii arasındaki üçüncü yol olarak istinaf kurumu ihdas edilmiştir. Vergi davalarının parasal tutarlarına göre istinaf mahkemeleri bazen birinci derece mahkemesi bazı durumlarda da temyiz mercii olarak görev yapmaktadır⁶².

Uyuşmazlıkların yargısal çözüm yolu içerisinde vergi yargılamasında görevli mahkemeler birinci derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri, temyiz ve istinafla görevli olan Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır⁶³.

C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMUNA BAŞVURU

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu 14 Haziran 2012 tarihinde kabul edilip 29.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kamu denetçiliğinin kurulma amacı⁶⁴; *“kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmaktır.”*

Vergilendirme işleminin de bir idari işlem niteliğinde olması hasebiyle ihtilaf konusu olan re'sen ve ikmalen tarhiyatlar ile idarece yapılacak tarhiyatlar ayrıca vergi ziyai cezaları ve usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi de birer idari işlemdir. Kamu Denetçiliği Kurumu kamunun işlemleri hakkındaki şikayetleri inceleme konusu yapar. Devletin işleyişi idari işlemler ve idari eylemler şeklinde kendisini göstereceğinden dolayı vergi ihtilafları da doğal olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev alanına girmektedir⁶⁵.

Kamu denetçiliğinin görevi uyuşmazlıkları çözmekten ziyade yapılan şikayetleri incelemektir. Kamu Denetçiliğinin işlevi araştırma yapmak ve mümkün ölçüde tarafları

⁶² 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”

⁶³ Çapkın, a.g.t., s.64.

⁶⁴ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md.1.

⁶⁵ Mehmet Yüce, Ezel Altunay, “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:355, Mart 2011, s.185.

uzlaştırmaktır. Kamu denetçiliği, uyuşmazlıkların çözümünde tarafları zorlayıcı bir yaptırım gücünden mahrum olması nedeniyle arabulucuya benzemektedir⁶⁶.

Kamu Denetçiliği Kanunu Yönetmeliği'nin Devletin her türlü eylemi, işlemi ile tutum ve davranışları hakkında, Kanunda ve yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda menfaat ihlaline uğrayan herkes Kamu Denetçiliği Kurumuna şikayet yolu ile başvuruda bulunabilirler. Ancak, şikayet konusu husus tadadi olarak sayılan bazı konularla ilgili ise menfaat ihlali aranmaz.

Menfaat ihlalinin aranmayacağı konular ise aşağıdaki gibidir⁶⁷:

- *İnsan hakları,
- *Temel hak ve özgürlükler,
- *Kadın hakları,
- *Çocuk hakları,
- *Kamuyu ilgilendiren genel konular.

Yukarıda belirtilen ve yönetmelikte sıralanan hüküm uyarınca menfaati ihlal edilen herkesin yani gerek gerçek kişiler gerekse de tüzel kişilerin şikayet hakkı bulunmaktadır. Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin vergi idaresinin işlemlerine karşı kamu denetçiliği kurumuna şikayet hakları bulunmaktadır.

Kamu denetçiliği kurumu kanunu ve yönetmeliği dikkate alındığında; vergilendirme sürecinde mükellefler vergi idaresinin usule aykırı işlemleri ya da vergilendirme işlemlerindeki hukuka aykırı ve hakkaniyetli olmayan ihtilaflardan ortaya çıkan hak ihlalleri hususunda kamu denetçiliği kurumuna şikayet yoluyla başvuruda bulunabileceklerdir. Vergi idaresince, vergi incelemesinde gerçekleştirilen işlemler ve sonucundaki re'sen tarh edilmiş sayılan tespitler ve kesilecek cezalar ve gerçekleştirilen hatalı işlemler, yetkililerin ihmali, işlemlerdeki gecikme, hak gaspı, adaletli olmayan ve ikircikli uygulamalar, takdir yetkisinin kötüye kullanımı gibi hukuka uygun olmayan hususlar şikayete konusu edilebilir.

⁶⁶ Mustafa Özbek, "İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller I", *TBB Dergisi*, Sayı:56, 2005, s.123. http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2005-56-105.pdf (Erişim Tarihi: 27.12.2011).

⁶⁷ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.7.

Yargı kararlarının bile idare tarafından uygulanmadığı bir ortamda şikayet konusu olayla ilgili olarak öneri niteliğinde görüş bildirebilen bir kurumun kararlarının uygulanabilirliği zayıf olacaktır. Ayrıca menfaati ihlal edilen herkesin kuruma başvuruda bulunabiliyor olması da kurumun işlerliğini tıkayabilecek bir unsurdur⁶⁸.

Kuruma başvuruda bulunabilmek için “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak Kurum, telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilir”⁶⁹ Bu haliyle uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yolu ve yargı yolundan ayrılan üçüncü bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumca incelenmeyecek şikâyet başvuruları⁷⁰:

* Mahkemelerde devam eden davalar veya mahkemelerce sonuçlandırılmış ihtilaflar hakkında Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan şikayetler incelenmez,

* Sebepleri, konusu ve tarafları aynı olup kurum tarafından incelenmekte olan ya da daha önce sonuçlandırılmış olan şikayetler hakkında Kamu Denetçiliği Kurumu’na yeniden yapılan şikayetler incelenmez,

* Belirli bir konu ile ilgisi olmayan şikayetler incelenmez,

Yapılacak olan şikayetler ücretsizdir. Şikayet formları ile yapılacak başvurular Türkçe olarak ve dilekçeyle yapılır, elektronik ortamda başvuru yapılması da mümkündür.

“Şikayet başvuru süresi, yapılması zorunlu idari başvuruların üzerine, idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare tarafından altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde ise bu sürenin bittiği tarihten, itibaren altı aydır”⁷¹.

Yargı yoluna başvuru yapabilmek için gereken süre içinde kuruma yapılan şikayet başvurusu, yargıya başvuru süresini durdurmaktadır. Şikayetin kurumca kabul edilmemesi

⁶⁸ Zeynep Müftüoğlu Hoş, “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması” *TBB Dergisi*, 2014, s.305.

⁶⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.5.

⁷⁰ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.5.

⁷¹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.13.

neticesinde, yargıya başvuru süresi kurumun gerekçeli ret kararının ilgili tarafından tebellüğ edilmesinden itibaren durduğu yerden işlemeye devam etmektedir. İlgililerin mahkemeye dava yolunu kullanmak yerine Kamu Denetçiliği Kurumuna şikayet yolunu tercih etmeleri durumunda dava açma süresi tekrardan durmaktadır. Başvurunun reddedilmesi halinde ya da reddedilmiş sayılması durumunda yargı yoluna gitme süresi tekrar işlemeye başlamaktadır⁷².

Kurum şikayet yoluyla yapılan bir başvuru hakkında yargı yoluna gidilmesi halinde inceleme sonlandırılır ya da dava sonuçlanıncaya kadar bekletilebilir.

Kamu denetçiliği kurumu kendisine yapılan bir başvuru ile ilgili olarak 4 ayrı karar verebilmektedir. “Tavsiye kararı, ret kararı, dostane çözüm kararı ve karar verilmesine yer olmadığına dair karar”⁷³.

D. AFLARDAN YARARLANMA

Vergi affı, devletin tek taraflı bir işlem ile alacağından vazgeçmesidir. Vergi affı esas olarak vergi cezalarını sona erdirmekle birlikte bazen vergi cezalarının yanında vergi aslının bir kısmından da vazgeçilebilmektedir⁷⁴.

Vergi afları objektif ve geneldir. Ülkemizde vergi aflarının çıkarılış biçimleri farklılıklar göstermektedir. Şöyle ki⁷⁵;

- Genel af kanunları içerisinde kendisine yer bulan vergi afları.
- Sadece vergi cezalarını kapsamına alan düzenlemeler.
- Sadece tür itibarıyla belirli vergileri ve bunlara bağlı cezaları kapsayan af düzenlemeleri.

Vergi cezalarından farklı olarak gecikme zamları, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi dolayısıyla, devletin uğradığı kaybı karşılamak üzere alındığı kabul edilir. Bu nedenle, gecikme zamları af kanunlarında ayrıca belirtilmemiş ise, af kanunlarının bunlara

⁷² Cengizhan Hatipoğlu, “Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2014, c. 20, s.2, s.319.

⁷³ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 31-34.

⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 153.

⁷⁵ Adil Nas, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 16.

uygulanması doğru olmayacaktır. Enflasyon oranlarının yüksek olduğu dönemlerde, gecikme zammının enflasyon oranından daha fazla düşürülmesi, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere bir nevi af gibi fayda sağlamaktadır. Ancak söz konusu düzenlemelerin af niteliği taşıması için kanunla düzenlenmesi gerekmektedir⁷⁶.

Vergi afları kanunlarla çıkarılması nedeniyle genel ve objektif özellik taşırlar fakat vergi uzlaşmaları bireysel ve subjektif karakterlidir. Uzlaşmada vergi idaresi ve mükellef olmak üzere iki taraf mevcut iken vergi afları devletin yasama gücüne dayanarak çıkarttığı kanunlara dayanılarak yapılan tek taraflı bir işlemdir⁷⁷.

Vergi affi kanunları affedilecek vergilerin kapsamını yani vergi tür ve cezalarını belirler, fakat uzlaşmada uzlaşılacak vergi ve ceza miktarını belirleme yetkisi vergi idaresine aittir. Uzlaşma kendi yetki sınırları içerisinde (tutar açısından) herhangi bir sınırlamaya tabi olmamakla birlikte uzlaşma faaliyeti esnasında yargılama faaliyetine benzer bir yol izlenir⁷⁸.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMU

A. UZLAŞMA KAVRAMI

Uzlaşma; kelime anlamı olarak, uyuşmazlığın tarafları arasındaki düşünce veya çıkar farklılıklarını, tarafların verecekleri tavizlerle bertaraf ederek sulh ve mutabakata varmaktır⁷⁹.

Vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma ise; mali idare ile yükümlülerin (ya da ceza muhataplarının) birbirleri arasındaki ihtilafı, birbirleriyle görüşerek tartışarak ve gerekirse pazarlık ederek çözmeleri esasına dayalı bir müesseseyi ifade etmektedir⁸⁰. Uzlaşma vergi asılları ve bunlara bağlı vergi ziyai cezalarına ilişkin ihtilafların yargı mercilerine götürülmeden idare ile mükellef arasında anlaşılmasıdır. Yani uzlaşma vergi uyuşmazlığının idari çözüm yöntemlerinden birisidir.

⁷⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 218.

⁷⁷ Tülün Kalaycı, *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 30.

⁷⁸ Nas, a.g.t., s. 16.

⁷⁹ Şükrü Haluk Akalın ve diğerleri, *Türkçe Sözlük*, 10. b., Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2009, s. 1914.

⁸⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 227.

Uyuşmazlığın taraflarından vergi idaresi ile mükellefin uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradelerine dayanarak vergi miktarının veya bunlara bağlı vergi cezalarının anlaşılacağı miktar üzerinden mükellef tarafından ödenmesidir⁸¹.

Uzlaşmada tarafların serbest iradesi deyimi uzlaşma işlemi idari bir sözleşme olmaktan çıkarmaktadır. Şöyle ki; “*Genel idari hizmetlerin yürütülmesi amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve sözleşmenin idare eden tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütülmesi görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de vermesiyle idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşmeyle bir tarafın idare olması dışında hiçbir benzerliği olmayan uzlaşma anlaşmalarına idari sözleşme yakıştırılması yapılması mümkün değildir*”⁸².

Yani vergi uzlaşmalarında taraflardan birisi olan idarenin vergi ve cezanın miktarı konusunda serbest iradesiyle belirleyeceği tutarı diğer tarafın yani mükellefin serbest iradesiyle kabulü sonucunda uzlaşma gerçekleşir. Uzlaşmada önemli olan husus miktar konusunda anlaşmaya varılmış olmasıdır.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözüm yollarından olan uzlaşma vergi yükümlülükleri ve mali idare tarafından tercih edilen bir yöntemdir.

Uzlaşma geçici bir genel af kanunu değildir. Vergi hukukumuzda ayrı bir hüküm oluşturan sürekli bir kurumdur. V.U.K.’nda uzlaşma ile ilgili hükümlere anlaşmazlıkla ilgili hükümlerden önce yer verilmiş olması da kanun koyucunun uzlaşmaya verdiği önemin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir⁸³.

B. UZLAŞMANIN AMACI

Uzlaşma kurumunun vergi hukukumuzda yerini alması 1963 tarihli 205 sayılı Kanunla V.U.K.’na eklenen Ek 1-10. maddelerinde yer alan hükümlerle olmuştur.

Yabancı hukuk sistemlerinde de uzlaşma kurumuna benzerlik gösteren düzenlemeler mevcut olup, anlaşma, ön görüşme, ön anlaşma, görüşme gibi isimlerle

⁸¹ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Danıştay Dergisi*, S.1., 1971, s.

⁸² Aliefendioğlu, a.g.m., s. 47.

⁸³ Nihat Edizdoğan, *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, Bursa: Örnek Kitapevi, 1986, s.143.

uygulanmaktadır. Uzlaşma müessesesi Türk Vergi Hukukuna Almanya'dan esinlenilerek alınmıştır⁸⁴.

205 sayılı kanun'un gerekçesinde uzlaşma kurumunun amacı şöyle ifade edilmiştir: *"...vergi ihtilaflarının süratle ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilafların üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlaması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmaktadır"*.

Kanunun gerekçesinden açık bir şekilde anlaşılacağı üzere uzlaşma müessesesinin temel olarak 3 amacı olduğu görülmektedir⁸⁵ :

- Uyuşmazlıkların süratle çözülmesi ve mükelleflerin huzura kavuşturulması,
- Kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsili,
- Yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmek.

Uzlaşma müessesesi uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözüm yöntemlerinden biridir. Yani uyuşmazlık yargı mercilerine intikal etmeden önce mükellef ile idarenin karşılıklı görüşme yaparak uyuşmazlığın sona erdirilmesidir. Yani idarenin mükellefi ile anlaşmasına dayalı (barışçıl) bir yöntemdir.

Uzlaşma esnasında mükellef sadece idarenin teklif edeceği vergi aslı ve ceza tutarları üzerindeki indirimi ve belirlenecek yeni tutarları kabul edip etmediği yönündeki beyanını dile getirmesi halinde bu durum uyuşmazlığın çözümüne katkıda bulunmayabilir. Daha doğrusu uzlaşmadaki temel amaç miktar üzerinde yapılan bir görüşme sonucunda uyuşmazlığın çözümü olmamalıdır. Kanunun gerekçesinde belirtilen amaçlar da sadece bu yönde olmayıp mükellefin huzura kavuşturulması da amaçlanmıştır. Kayıt dışı ekonominin yarattığı vergi kaybı da dikkate alındığında vergi idaresi kayıtlı bir mükellefin faaliyetine devam etmesini isteyecektir. Faaliyetinin devamlılığı göz önünde bulundurulmuş bir mükellefin uzun süre devam edecek olan mükellefiyeti süresi boyunca vergi dairesi ile arasında uyuşmazlık yaşamak istemeyeceği tabiidir. Bu nedenle mükellefin özel durumlarını ve ödeme gücünü dikkate alması gereken vergi idaresinin uzlaşma

⁸⁴ Küçükkaya, a.g.e., s. 67.

⁸⁵ Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", *Vergi Sorunları*, S. 221, s. 131.

görüşmelerinde mükellefin uyuşmazlığa ilişkin yapacağı tüm açıklamaları dinleyip değerlendirmesi gerekir⁸⁶.

Verginin ve cezanın miktarı, sadece uyuşmazlığın ne şekilde çözüldüğü yani sonlandırıldığı ile ilgili olup, uyuşmazlığın bizzat kendisi değildir⁸⁷. Mükellef yaptığı açıklamaların idare tarafından değerlendirilip uyuşmazlığın çözüldüğünü gördüğünde kendisini daha huzurlu hissedecektir.

Uzlaşmanın amaçları arasında sayılan diğer husus vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsilidir. Uyuşmazlık yargıya intikal ettiğinde kamu alacağı yargılama süreci sonuna kadar sürünceme de kalabilir. Yargının iş yükünün fazla oluşu da dikkate alındığında kamu alacağının tahsili yani hazineye intikal etmesi 1 yıl belki de daha uzun bir sürenin sonunda verilecek olan yargı kararına bağlı olarak gecikecektir. Üstelik bu süre zarfında idare yargı aşamasındaki kamu alacağını takip etmek için belirli bir iş gücü tahsis etmek ve yargılama giderlerine katlanmak zorunda kalacaktır. Yargılama süreci sonunda mükellefin haklı bulunması durumunda herhangi bir tahsilat yapılamaması da olası sonuçlar içerisinde değerlendirildiğinde, kanunun amacı mükellef ile karşılıklı uzlaşma içerisinde uyuşmazlığı etkin bir yöntem ile çözüp alacağın bir kısmından vazgeçerek emek, zaman ve yargılama giderlerine katlanmadan devletin vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsilinin sağlanarak hazineye intikal ettirilmesidir⁸⁸.

Uzlaşma sonucunda mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlık idari aşamada çözümlendiğinde konu yargı aşamasına intikal etmeyecek ve kanunun amaçları arasında bulunan yargı mercilerinin iş yükü hafifletilmiş olacak ya da mevcut iş yükünün artması engellenmiş olacaktır.

IV. YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

A. FRANSA'DA UZLAŞMA KURUMU

Fransa'da ihtilafların idari aşamada çözümlenmesinde kullanılan başlıca yollar; Düzeltme, Vergi ve Cezada indirim (İhtilafsız Kaza), Pişmanlık ve Uzlaşma şeklindedir. Mükelleflerin uyuşmazlığı yargı mercilerine taşıyabilmeleri için idari çözüm yollarının

⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.170.

⁸⁷ Funda Başaran Yavaşlar, "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?", *Vergi Sorunları*, S. 257, s.165.

⁸⁸ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 1. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 545.

tükenmiş olması gerekmektedir. Fransa'da dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar adli yargıda çözüme kavuşturulurken, dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargı mahkemelerinin yetki alanında kalmaktadır⁸⁹.

Fransa'da sadece vergi cezaları uzlaşmanın kapsamına dahil olup, vergi asılları uzlaşma kapsamına girmemektedir. Uzlaşılacak vergi cezalarının özelliği ve tutarı hakkında hiçbir sınırlama mevcut değildir. Diğer ülkelerden farklı olarak uzlaşma teklifi Fransa'da vergi idaresi tarafından mükellefe yapılmaktadır. Vergi idaresi mükellefin dosyasını önceden tetkik ederek uzlaşabileceği vergi cezası miktarını mükellefe bildirir. Mükellef eğer idarenin ceza tutarı konusundaki teklifini kabul ederse kabul ettiğine dair ibareyi uzlaşma teklifinin üzerine yazarak imzalar ve böylece uzlaşma süreci tamamlanmış olur. İdare ile mükellefin uzlaşma esnasında yüz yüze görüşmeye gerek kalmadan sadece mukavele belgesi üzerinden uzlaşma gerçekleşmektedir⁹⁰.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda sağlanan mutabakat tutanakla zapt altına alınır. Bu tutanak uyuşmazlığın taraflarına bazı haklar tanır ve sorumluluklar yükler. İdare, üzerinde uzlaşmaya varılan hususla ilgili olarak tatbikatı sona erdirmeyi, yükümlü ya da ceza sorumlusu ise uzlaşılan tutardaki vergi cezasını yargı yoluna başvurmadan ödemeyi kabul etmektedir⁹¹.

Uzlaşmayla ilgili işlemler, Vilayet Uzlaşma Komisyonlarınca gerçekleştirilir. Komisyonlarda; vergi işleri müdürü veya temsilcisi, baş müfettiş ünvanına sahip 3 müfettiş ile noterler odasınınca seçilen bir noter ve mükellefi temsil eden 3 temsilci bulunur. Fransa'da dolaylı ve dolaysız vergiler aynı vergi dairesi müdürlüğünün yetkisinde olmasına rağmen bu iki vergi grubunda uygulanan usuller birbirinden farklıdır⁹².

Uzlaşma tutanakları ilgili taraflarca imzalandıktan sonra kesinlik kazanır. Kesinleşen uzlaşma mukavelesi derhal yerine getirilir. Uzlaşma geçmişe yönelik uygulanmaz. Uzlaşmanın kesinleşmesi aşamasına kadar ödenmiş olan vergi ceza tutarları ise mükellefe iade edilmediği gibi mükellef bunları geri talep edemez⁹³.

⁸⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 76.

⁹⁰ Aksoy, a.g.e., s. 112.

⁹¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 77.

⁹² Nas, a.g.t., s.50.

⁹³ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 77.

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarını uzlaşma ile çözüme kavuşturma genel bir prensip olmasına rağmen Uzlaşmaya gidilemeyecek durumlar da mevcuttur. Aşağıda belirtilen durumların mevcut olması halinde uzlaşma yolu kapalıdır⁹⁴ :

- Suçlunun kendisine teklif edilen uzlaşma teklifini reddetmesi,
- Önemli düzeyde bir kaçakçılık suçunun mevcut olması,
- Ortada orijinal bir suçun mevcudiyeti ve bu konuda içtihat yaratılmaya çalışması.

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde uzlaşma etkili bir kurum olmakla birlikte uyuşmazlıkların %94’ ü uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir⁹⁵.

Vergi uyuşmazlıkları uzlaşma yoluyla çözümlenemediğinde itiraz üzerine konu yargıya taşınır. Tahakkuk etmiş olan vergilerin tahsili ise yargı kararı sonrasına bırakılır⁹⁶.

Fransa’da uzlaşma müessesesine benzer diğer bir uygulama ise “Ön Uzlaşma” dır. Tarhiyat yapılmadan önce incelemeyi yapan memur ile yükümlü arasında, yükümlünün istemi ile gerçekleşen anlaşmadır⁹⁷.

Fransa’da uzlaşma müessesesinin benzer bir uygulaması sayılabilecek olan “İhtilafsız Kaza” adı verilen anlaşma yöntemi mevcuttur⁹⁸. İhtilafsız Kaza; fakirlik veya zorda kalma durumlarında, kanunla konulmuş olan vergiyi mükellefin ödeyemeyecek duruma düşmesi halinde, idarenin takdir yetkisine sığınarak vergi veya cezanın tamamen veya kısmen kaldırılması için yazılı başvuruda bulunmasıdır. Başvurunun yapılabilmesi için yargı mercilerine başvuru yapılıp yapılmamasının önemi bulunmamakta her aşamada ihtilafsız kaza başvurusu yapılabilmektedir⁹⁹. İhtilafsız Kaza Anlaşması, uzlaşma müessesesinden farklı bir idari çözüm yoludur.

⁹⁴ Aksoy, a.g.e., s. 113.

⁹⁵ Lertzan Çelikel, *Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000. S. 12.

⁹⁶ Nas, a.g.t., s. 53.

⁹⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 77.

⁹⁸ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2. b., Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2003, s.808.

⁹⁹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, 2. b., Filiz Kitapevi, 1999, s. 112.

B. ALMANYA'DA UZLAŞMA KURUMU

Alman vergi sisteminde, uzlaşma ile hedeflenen, vergileme nedeniyle mükellefler ile idare arasında ortaya çıkacak uyuşmazlığın taraflar arasında anlaşma ve idari yollar ile çözümlenmesidir¹⁰⁰.

Almanya Vergi Kanunlarında kullanılan tabiriyle, “vergi işlerinde uzlaşma” ile anlatılmak istenen, vergilemeden kaynaklanan uyuşmazlıkların, mükellefler ile vergi dairesi arasında anlaşma sağlanarak çözümlenmesidir. Uzlaşma müessesesi, Alman VUK'nun 94 ve 220. maddelerinde düzenlenmiş olup, söz konusu düzenlemede verginin konusu bakımından uzlaşmaya bir sınırlama getirilmemekte ve tüm vergi türleri itibariyle uzlaşma yapılabilmektedir¹⁰¹.

Hukuki temele dayanan konular üzerinde uzlaşma mümkün olmamakla birlikte, kanuni durumunun tespit edilmesinin zor olduğu vergiyle ilgili işlemlerde ya da işlemin niteliğini tespit için çok fazla harcama yapılması ya da orantılı olmayan emek harcanmasının gerektiği hallerde uzlaşma yapılabilmektedir. Matrahın tespit edilmesi ya da herhangi bir değer tespiti gibi durumlarda da uzlaşma mümkün olmaktadır¹⁰².

Almanya'daki vergi ihtilaflarında mahkeme yoluna gidilmeden önce sorun idari aşamada ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Mükelleflerin uyuşmazlık konusu olayı yargıya taşıyabilmesi için, idari çözüm yollarının tükendiğini ispatlamak için, idarenin idari başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi zorunludur. Almanya'da uyuşmazlıkların yüzde doksanı idari aşamada çözüme kavuşmaktadır. Alman VUK'nun 220. maddesinde “vergilemeyi basitleştirmek ve vergi sonucunu tamamı ile değiştirmemek şartıyla, mükellefle uzlaşılması caizdir.” denilmektedir. Aynı kanunun 94'üncü maddesinde ise “vergileme ile ilgili her türlü idari tasarrufa ait belgeler tahakkuk aşamasında ya da mükellefin onayı ile itiraz ve dava aşamalarının herhangi birinde geri alınarak iptal, tadil ve tahsis edilebilir. Bu hüküm yalnızca Federal Maliye Divanına intikal eden olaylarda uygulanmaz.” şeklinde düzenleme yapılmıştır¹⁰³.

¹⁰⁰ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 47.

¹⁰¹ Z. Burcu Vardal, *Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.16.

¹⁰² Özyer, a.g.e., s. 808.

¹⁰³ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 80-81.

Mali idare uzlaşma görüşmesi öncesinde uyuşmazlığa konu olayla ilgili olarak inceleme ve araştırmalar yapar daha sonra bunun ışığında mükellefle ilk görüşmeyi yapar ve uzlaşma süreci bu şekilde başlamış olur. Yapılan ilk toplantıda yükümlü ile mali idare arasında verginin aslı hakkında anlaşmaya varılamazsa, başka bir görüşme daha gerçekleşir. Bu görüşmede uzlaşmaya varılması Alman vergi hukukundaki uzlaşmayı ifade etmektedir¹⁰⁴.

Vergi incelemesi sonucunda, mükellefle idare arasında yapılan ilk görüşmede vergi matrahı hakkında uzlaşmaya çalışılır. Eğer ki uzlaşamazsa ikinci görüşme yani “son konuşma” gerçekleştirilir. Son konuşma öncesinde, toplantıda görüşülecek hususlar yükümlüye bildirilir ve kendisini hazırlayabilmesi için yeteri kadar zaman verilir. Son konuşmada vergi matrahının miktarı üzerinde durulmayıp, vergilendirilmesi gereken bir konu olup olmadığı ve incelemede esnasındaki tespitin hukuken matrah kabul edilmesi gerekip gerekmediği hususunda tartışılır. Son konuşmada mutabık kalınmış olması halinde uzlaşma gerçekleşmiş sayılır. Eğer mükellefle idare son konuşmada anlaşamazsa, mükellefin itiraz yoluna gitme hakkı vardır. İtiraz, uzlaşma aşamasından sonraki idari çözüm yoludur. Mükellefler uzlaşma ve itiraz yolunu denemiş olmalarına rağmen uyuşmazlık sona ermemiş ise, ancak bu durumda yargı yoluna başvurabilmektedirler¹⁰⁵.

C. ABD’DE UZLAŞMA KURUMU

Amerikan İç Gelirler İdaresi IRS uzlaşmayı, verginin daha yüksek tutarda fakat belirsiz bir gelecekte tahsili yerine, yine olabildiğince yüksek bir tutarda fakat çabuk bir şekilde tahsil edilmesi ve uyuşmazlığın sona erdirilmesi olarak tanımlamaktadır¹⁰⁶.

İç Gelir İdaresi Kanunu bölüm 7122 hükmü ile; vergi konusundaki tüm ihtilaflarda, ihtilafa konu olayla ilgili olarak dava açılmadan önce İç Gelir İdaresi uzlaşma konusunda yetkilendirilmiştir. Söz konusu kanun İç Gelir İdaresine üzerinde uzlaşma sağlanan tutarlarla ilgili olarak istatistiki ve arşiv kayıtlarını oluşturma ve bunları kamunun bilgisine açık tutma sorumluluğunu da yüklemiştir. ABD’ de uzlaşmanın amacı; mükellef tarafından

¹⁰⁴ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 47.

¹⁰⁵ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 81.

¹⁰⁶ Özyer, a.g.e., s. 807.

ödenebilecek maksimum tutarın hızlı bir şekilde ve devlet açısından minimum maliyetle tahsil edilmesidir¹⁰⁷.

Uzlaşmanın kapsamı içerisine; ödenmesi gereken vergi asılları ile vergiye ilişkin her türlü para cezaları ve faizlerde girmektedir. Uyuşturucu kaçakçılığı hakkında yapılan vergisel tespitler ve cezalar ile suç işleme niyeti ve bilinciyle gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı fiilleri nedeniyle oluşan vergi alacakları ve cezalar ise uzlaşmadan yararlanma hakkına sahip değildir¹⁰⁸.

Mükellefler tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere her aşamada uzlaşmadan yararlanabilmektedir. Uzlaşma talebinde bulunulacak aşama konusunda herhangi bir sınırlama mevcut olmayıp mükellefler uyuşmazlık konusundaki dava süreci tamamlanana kadar uzlaşma talep edebilirler¹⁰⁹.

Uzlaşma talebi Amerika'da uzlaşma teklifinin mükellef tarafından yapılması esasına dayalıdır. Uzlaşma Teklifi; mükellefin ekonomik olarak zor durumda olması ve uzlaşmaya konu vergiyi ödemesi halinde sıkıntı yaşayacağını belirtmesi üzerine verginin tamamı yerine mükellefin ödeyebileceği maksimum ve optimum tutarın tahsil edilmesi konusunda IRS (Internal Revenue Service) İç Gelir İdaresi ve vergi yükümlüsü arasında verginin yeni tutarının karara bağlanmasıdır.

Mükellefler uzlaşma teklifinde ödeme güçlerini ortaya koyarken makul belgelerle durumlarını ispatlamalıdır. Nihai hedef hem gelir idaresini hem de mükellefi memnun edecek bir sonuca varmaktır¹¹⁰.

Mükellefler herhangi bir vergi uyuşmazlığı ile ilgili uzlaşma tekliflerini vergi idaresi içerisinde yapılandırılmış olan Uyuşmazlık Ofisi (Appeals Office) içerisindeki uzlaşma servisine iletmek zorundadırlar¹¹¹.

Uzlaşma teklifi ile ilgili görüşmeler mükellef tarafından bizzat yürütülebileceği gibi temsilci aracılığıyla da görüşmeleri yürütebilir. Temsile yetkili kişiler aşağıdaki gibidir¹¹² ;

¹⁰⁷ Hüseyin Aksoy, "Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası*, S. 178, 1996, s. 40.

¹⁰⁸ Özyer, a.g.e., s. 807.

¹⁰⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 82.

¹¹⁰ Serim, a.g.m., s. 104.

¹¹¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 82.

¹¹² Serim, a.g.m., s. 105.

- Sicile kayıtlı vekil (Enrolled Agent)
- Yeminli Mali Müşavir (Certified Public Accountants)
- Avukat (Attorney).

Gelir idaresi mükellefin uzlaşma teklifinde bulunmasına vergi borcunda veya tahsilatında şüphe şartlarının tek tek veya birlikte var olması halinde izin verir¹¹³. Vergi borcunun tahsil edilebilirliğinde şüphe; mükellefin vergi borcunun tamamını ödeyebileceği hakkında şüphesi olması yani verginin tamamını likiditeye çevrilebilir varlıklarını kullansa dahi ödeyemeyeceğini ifade eder¹¹⁴. Vergi mükellefi borcun haklı ve yasal olduğunu kabul etmekle birlikte vergi borcunun tamamını ödeyemeyeceğini ileri sürmektedir. Gelir idaresi tahsilatta şüphe bulunup bulunmadığını araştırmak için, mükellefin finansal durumu, gayrimenkul mal varlığı, hayat sigortası, banka hesapları ve satış mal varlığı gibi bilgilere bakmaktadır. Burada dikkat çeken husus ise uzlaşma teklif miktarının mükellefin varlık değerini hızlı satış değerine yaklaştıracı olmasıdır. Hızlı satış değeri ise varlıkların rayiç bedelinin yaklaşık %70 ine karşılık gelmesidir¹¹⁵.

Mükellefiyette şüphe; bunun anlamı tarh edilmiş verginin doğruluğunda şüphe olmasıdır. Eğer mükellef vergi borcunun olmadığını düşünüyorsa ve yalnızca yükümlülükte şüphe temeline dayalı olarak uzlaşma teklifinde bulunuyor olmasıdır. Mükellef borcun tamamını ödemesi durumunda ekonomik sıkıntı yaşayacaksa; mükellef vergi borcunu kabul etmekle birlikte üstelik borcun tamamını ödeyebileceğini de belirtir, fakat borcun tamamını ödemesi halinde ekonomik olarak çok zor duruma düşeceği ve olağan dışı harcama ve giderleri olduğu ve bunları karşılayamayacak duruma düşeceği gerekçesiyle uzlaşma teklifinde bulunabilir¹¹⁶.

Uzlaşma teklifi bazı durumlarda idare tarafından kabul edilmez şöyle ki;

Mükellef iflasını istemiş ise; ABD’de iflas hükümleri kural olarak, mal varlığı borcunu karşılamaya yetmiyor ise iflasını isteyen kişiye borcundan kurtulma ve hayatına mali açıdan yeni bir başlangıç yapma imkanı tanınmaktadır. Bu durumda şahsi vergi borçlarından da kurtulabildikleri için gelir idaresinin alacaklarının diğer alacaklara göre önceliği bulunmaktadır bu nedenle iflasını isteyen kişilerin uzlaşma teklifleri kabul

¹¹³ Özyer, a.g.e., s. 808.

¹¹⁴ Serim, a.g.m., s. 105.

¹¹⁵ Nas, a.g.t., s. 58.

¹¹⁶ Taşçı, a.g.t., s. 134.

edilmez. Mükelleflerin vergi beyannamelerini muhafaza etmemesi; vergi beyannamelerini muhafaza etmek ABD’de zorunlu olduğu için uzlaşma istenen döneme ait vergi beyannamelerini ibraz edemeyen mükelleflerin uzlaşma teklifleri kabul edilmez. Ayrıca, mükellef işveren durumundaysa ve federal kesintilerini zamanında yapmadıysa ve beyannamelere ilişkin geç bildirimde bulunduysa bu durumda da uzlaşma teklifi kabul edilmez¹¹⁷.

Vergi mükellefleri uzlaşma dilekçelerinde yer almayan dönemler üzerinde uzlaşmaya talebinde bulunamazlar. Uzlaşma teklifinin yapılmış olması gelir idaresinin tahsilat sürecini durdurmaz. Prensip olarak uzlaşılan tutarın bir defa da ödenmesi gerekiyor olsa da, bir kısmı peşin geri kalan kısım taksitle ya da tamamı taksite bağlanarak da ödenebilir fakat taksit süresi 60 ayı geçemez. Söz konusu ödeme planı mükellefler tarafından yapılabilir. Mükelleflerin yapmış oldukları uzlaşma tekliflerinin gelir idaresi tarafından reddi halinde ret kararına karşı yargı yolu kapalıdır¹¹⁸.

ABD’de uzlaşma esnasında hangi oranda ya da tutarda indirim yapılabileceği kanunla düzenlenmemiştir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında da yargı yolu kapalı olup, uzlaşma sonucu ödenen paralar geri istenemez¹¹⁹.

Uzlaşmaya varılması halinde, bazı istisnalar dışında gelir idaresi mükellefin uzlaşma konusu dönemlere ilişkin hesaplarını tekrar incelemeye tabi tutmayacağını da taahhüt etmektedir¹²⁰.

D. İNGİLTERE’DE UZLAŞMA KURUMU

Vergi uyuşmazlıkları Türkiye’de olduğu gibi iki aşamalı bir çözüm süreci izlemektedir. Uyuşmazlıklar idari aşamada ve yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının meydana gelmemesi istenmiş olup, yine de uyuşmazlığın oluşmasının engellenemediği durumlarda ihtilaflar genelde uzlaşma yoluyla

hemen %80’i idari aşamada çözümlenmekte olup bu oranın büyük bir kısmı da uzlaşma sistemi ile sağlanmaktadır¹²¹.

¹¹⁷ Serim, a.g.m., s. 106.

¹¹⁸ Nas, a.g.t., s. 60.

¹¹⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.83.

¹²⁰ Özyer, a.g.e., s. 808.

¹²¹ Taşçı, a.g.e., s.130.

İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları yargı aşamasına taşınmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir¹²².

Uyuşmazlıkların çözümü için mükellef tarafından başvurulabilecek üç yol mevcut olup, birincisi vergi idaresinin kararını gözden geçirmesi için talepte bulunmak, ikincisi uyuşmazlıkların “alternatif çözüm yoluna” başvurmak üçüncüsü ise yargı aşamasına başvurmaktır. Dolaysız vergiler için Gelir İdaresine başvuru yapıp, olumsuz yanıt almaları halinde mahkemeye başvurabilirlerken, dolaylı vergiler için ise doğrudan mahkemeye müracaat edebilmektedirler¹²³.

İngiltere’de “erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir” ilkesinin gelir idaresince benimsenmiş olması vergi ihtilaflarının meydana gelmesini engellemek için uzlaşma öncesi görüşmeler ve bu süreçte uyuşmazlığın ortaya çıkması engellenmek istenmekte olup, buna rağmen uyuşmazlık vuku bulur ve devam ederse uzlaşma müessesesi devreye girmektedir¹²⁴.

İngiltere’de gelir idaresi yaptığı vergi incelemesinin sonuçlarını mükellefe bildirir. Mükellef tebligattan 30 gün içerisinde gelir idaresine başvuru yaparak itirazda bulunabilir. Mükellef işlemleri yapan memura yaptığı başvurudan sonuç alamazsa başka bir memur tarafından işlemlerin gözden geçirilmesini isteyebilir. İlk başvuru olan memurun amirinin konuyla ilgilenmesi ve işlemleri gözden geçirmesini talep edebilir. Tüm bunlara rağmen anlaşmaya varılamazsa Alternatif Uyuşmazlık Çözümü ismi verilen uzlaşma kurumuna başvurabilir. ADR ismi verilen uzlaşmada tarafsız bir arabulucu bulunur. Gelir idaresi ile mükellef arasında arabuluculuk yapar. ADR sonucunda uzlaşmaya varılamazsa mükellef yasal inceleme talep edebileceği gibi mahkemeye de başvurabilir. Yasal inceleme idarenin işlemlerini tekrar gözden geçirmesi için talepte bulunmaktır¹²⁵.

¹²² Tülay Özdemir, *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s.5.

¹²³ Hakkı Cibo, *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi*, (Doktora Tezi), Zonguldak: Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.177.

¹²⁴ Zekiye Nur Özkan Kerimoğlu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.94.

¹²⁵ Cibo, a.g.t., ss,178-180.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN İNCELENMESİ

I. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA İLE İLGİLİ MEVZUATIN GELİŞİMİ

Türk vergi hukukuna 1963 tarihinde Alman Hukuk sisteminden esinlenerek alınmış olan uzlaşma müessesesi çeşitli kanunlarla yapılan düzenlemelerle uygulanmış olup, 1999 yılından itibaren ise yönetmelikle düzenlenmiştir.

A. ÇIKARILMIŞ OLAN KANUNLAR

Uzlaşma Müessesesi Türk Vergi Hukuk sisteminde çeşitli kanuni düzenlemelerle uygulama alanı bulmuş olup bu kanunlar sırasıyla 205, 485, 2365, 3239, 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlardır.

Ülkemizde uzlaşma müessesesi ilk defa 213 sayılı V.U.K.’nın bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkındaki 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanunun 22. maddesi ile getirilmiştir¹. Bu kanunla V.U.K.’na uzlaşma hükümleri eklenmiş ve uzlaşma komisyonlarının yetkileri belirtilmiştir².

1963 yılında V.U.K.’na eklenen uzlaşma kurumuna ait kanun hükümleri 1981 yılına kadar aynen muhafaza edilmiştir. Zaman içinde yayınlanan tebliğlerde uygulama ile ilgili birtakım açıklamalar ve düzenlemeler yapılmış ve zaman içinde uzlaşma komisyonlarının yetkileri artırılmıştır. 485 sayılı Kanun³ ile getirilen bir yenilik olarak “ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlar” ın da uzlaşma kapsamına alınması olmuştur⁴.

¹ 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Serim, a.g.m., s. 98.

³ 08.07.1964 tarih ve 11748 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ Nas, a.g.t., s.16.

2365 sayılı kanun⁵ ile 1981 yılı başından itibaren yürürlüğe giren düzenlemelerde, uzlaşma hükümlerinde değişiklik yapılmamakla birlikte “Uzlaşma Komisyonları” ile ilgili farklılaştırma yapabilme yetkisi Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı yerel komisyonların miktar itibariyle yetkilerini aşan vergi ve cezaların uzlaşılması ile ilgili merkez uzlaşma komisyonu kurabilme yetkisine sahiptir⁶.

Uzlaşma hükümleri yürürlüğe girdikten yirmi iki yıl sonra uzlaşma müessesesiyle ilgili önemli bir değişiklik 3239 sayılı kanun⁷ maddesiyle gerçekleştirilmiştir. V.U.K.’na eklenen Ek madde 11 ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu getirilmiştir. Böylelikle uzlaşmanın kapsamı genişletilmiştir. Bu düzenlemeye kadar sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar hakkında uzlaşma yapılabilirken, söz konusu kanunla getirilen yeni düzenlemeyle birlikte henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar için de uzlaşma yapılabilmesi sağlanmıştır⁸. Söz konusu Ek 11. Madde 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği 16.02.1987 tarihinde 19734 sayılı Resmi Gazete ile yayımlandığı için uygulanması ancak bu tarih itibariyle mümkün olmuştur.

Böylelikle uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş; o tarihe kadar yalnızca tarh edilmiş vergi ve cezalar üzerinde uzlaşma yapılabilirken, söz konusu kanunla getirilen yeni düzenlemeyle tarhiyatı gerçekleşmemiş vergi ve cezalar hakkında da uzlaşma imkanı sağlanmıştır.

4008 sayılı kanun⁹ ile kaçakçılık fiili nedeniyle yapılmış olan cezalı tarhiyatlardan dolayı alınacak vergi ve bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilecek cezalar uzlaşma müessesesi dışına çıkarılmıştır.

Uzlaşma müessesesiyle ilgili önemli değişikliklerin yapıldığı 4369 sayılı kanun¹⁰ ile V.U.K.’ nun Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup, ek 1. Madde bunları da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.

4369 sayılı kanununun uzlaşma müessesesine getirdiği yenilikler aşağıdaki gibidir¹¹ :

- Vergi cezaları uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır.

⁵ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 102.

⁷ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ Serim, a.g.m., s. 98.

⁹ 24.06.1994 tarih ve 23522 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 102-103.

- 021.01.1995- 31.12.1998 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. 01.01.1999 tarihinden sonraki dönemler için ise kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamı içindedir.
- Kısmi uzlaşma imkanı getirilmiştir. Ek 1. maddenin ilk fıkrasında yer verilen hüküm gereği; ... *“Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölüme isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir”*.
- Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda yargı yoluna başvuru süresi bitene kadar mükellefe düşünme imkanı tanınmıştır. (Mükellef dava açma süresi sonuna kadar uzlaşmanın vaki olmadığı hakkındaki tutanakta yer alan vergi idaresinin nihai teklifini kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda uzlaşma gerçekleşmiş sayılacaktır.)
- Mükellefe uzlaşma görüşmelerine kendi faaliyet türü ile ilgili olarak bağlı olduğu odadan bir temsilciyi gözlemci olarak bulundurma imkanı getirilmiştir.
- Mükellefe “3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurma” imkanı tanınmıştır.

4369 sayılı kanunla V.U.K.’ nun Ek 1. maddesinin son fıkrasında uzlaşma müessesesinin düzenlenmesi ile ilgili hususlar için Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden 03.02.1999 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY) ve Uzlaşma Yönetmeliği¹² (UY)’ni düzenlemiştir. Söz konusu yönetmeliğin 15. maddesindeki *“... uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir....”* hüküm gereğince tarhiyat öncesi uzlaşmalarda kısmi uzlaşma imkanı sağlanmıştır. Yani mükellefler TÖU da birden fazla konuda tarhiyat olması halinde, matrah farklarından hangisi ile ilgili uzlaşmak isterlerse bu konularda uzlaşabilecekler, istemedikleri kısımlar için yargıya gidebilecek

¹² 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

veya VUK' nun 376. maddesindeki cezalarda indirim hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

Kanunla getirilen kısmi uzlaşma imkanına rağmen uzlaşma yönetmeliğinin 7.maddesine eklenen "... uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunamaz." hüküm ile tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma imkanı ortadan kaldırılmıştır¹³.

4369 sayılı kanuna bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi uygulamasından ortaya çıkan sorunlar nedeniyle 4444 sayılı kanun ile VUK' nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde değişiklik yapılmıştır¹⁴.

4444 sayılı kanun¹⁵ ile vergi ziyayı cezaları tekrar 4369 sayılı kanun öncesindeki durumuna döndürülerek mükelleflerin vergi asıllarına ek olarak vergi ziyayı cezaları ile ilgili olarak da kısmi uzlaşmadan tekrar yararlanabilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Ancak VUK' nun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Uzlaşma müessesesinde yapılan bir diğer değişiklik ise kısmi af uygulaması özelliği taşıyan fakat isminde uzlaşma kanunu ibaresi taşıyan 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun¹⁶ ile yapılmıştır. Söz konusu kanunun 6.maddesi ile 213 sayılı VUK' nun 344. maddesinin 3. fıkrası kaldırılarak Ek 1 ve Ek 11. maddeleri parantez içi hükümleri "*359 uncu madde yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç*" şeklinde değiştirilmiştir. Yani 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hakkında uzlaşmadan yararlanma imkanı kaldırılmıştır. 7103 sayılı kanun¹⁷ ile VUK Ek madde 11 de değişiklik yapılmış ve usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları TÖU kapsamından çıkarılmıştır.

¹³ Müjdat Bozkır, "AB Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi", *Vergi Sorunları*, S. 137, s.81.

¹⁴ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 104.

¹⁵ 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁶ 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁷ 27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı 2.mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

B. ÇIKARILMIŞ OLAN YÖNETMELİKLER

1. *Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Yönetmelikler*

Türk vergi hukukuna 1963 yılında giren uzlaşma müessesesi iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlar TÖU ve TSU (Genel Uzlaşma) dır ¹⁸.

Uzlaşma müessesesi VUK' muza 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle eklenen Ek 1-12. maddeleri ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddelerde zaman içinde birtakım değişiklikler yapılarak uzlaşma müessesesinin işleyişi düzenlenmiştir. Fakat söz konusu kanun maddelerinde belirtilen hususlar sadece tarhiyat sonrası uzlaşmanın nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemelerdir. 11.12.1985 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3239 sayılı kanun ile 213 sayılı VUK'na eklenen Ek 11. madde ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Yani 01.01.1986 tarihinden itibaren vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar hakkında da mükellefler henüz tarhiyat yapılmadan önce uzlaşma imkanı getirilmiştir. Ek 11. maddenin son fıkrasında ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir hükmü ile TÖU' nın esas ve usullerini belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır.

TÖU konusunda 03.02.1999 tarihli TÖU yönetmeliği çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğin bazı maddelerinde 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı yönetmelik ve 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı yönetmelik ve 01.04.2015 tarih ve 29316sayılı yönetmeliklerle değişiklikler yapılmıştır.

Vergi incelemesine neticesinde tarh edilecek olan vergi ve kesilecek cezalar TÖU kapsamına girdiğinden Temmuz 2011 tarihinde vergi inceleme elemanlarının Maliye Bakanlığı içerisindeki konumunu yeniden düzenleyen 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹⁹ ile tüm vergi inceleme elemanlarının Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu bünyesinde tek çatı altında toplanmıştır. Merkez ve taşra örgütlenmesi şeklinde bir yapı kalmadığı için vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilen inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak vergi tarhiyatları ve kesilecek cezalar hakkında yapılacak olan TÖU' lar ile ilgili olarak yeni bir düzenleme yapılması ihtiyacı doğmuştur.

¹⁸ Battal Doğan, "Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, S. 137, s. 74.

¹⁹ 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu nedenle yukarıda tarihsel gelişimi kısaca anlatılan TÖU yönetmelikleri 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı yönetmeliğin 22. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu yönetmelikle TÖU müessesesinin uygulanma şekli yeniden düzenlenmiştir.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Yönetmelikler

205 sayılı kanunla VUK' na eklenen Ek 1-10. maddeler ile düzenlenen uzlaşma müessesesi tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesiyle ilgili olup 4369 sayılı yasa ile uzlaşma müessesesinde yeni düzenlemeler yapılmış olup, Ek 2,3,4 ve 5. maddeler kaldırılarak Ek 1. madde bu maddeleri de içerecek şekilde değiştirilmiştir. 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenen VUK' nun Ek 1. maddenin son paragrafında yer alan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı uzlaşma yönetmeliğini çıkarmıştır. Söz konusu yönetmelikte çeşitli tarihlerde değişiklik yapılmış olup, yapılan değişikliklerin yer aldığı yönetmelikler ise şu şekildedir. 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı yönetmelik ile yapılan en önemli değişiklik yönetmeliğin 2. maddesine eklenen parantez içi hüküm ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK' nun 344. maddesi üçüncü fıkrası uyarınca “vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar” uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

2005 yılında vergi idaresinin yapısı değiştirilerek Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması nedeniyle uzlaşma komisyonlarının yapısı, teki ve sayısı gibi hususlarda değişikliğe gidilmesi gerekliliğinden dolayı 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı yönetmelik ile ikinci kez değişiklik yapılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili yapılan son değişiklik ise 23.03.2007 tarih ve 26471 sayılı yönetmelik ile yapılmış ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu yeniden yapılandırılmıştır.

3. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği

213 sayılı VUK' nun Ek 1. maddesi son fıkrası hükmünde “*il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.*” denilmektedir. Söz konusu hüküm gereğince İçişleri bakanlığı yetkisini kullanarak 01.08.2003 tarihinde Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğini çıkarmıştır. Söz konusu yönetmelikte il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla ilgili

olarak yapılacak tarhiyatlara ilişkin olarak düzenlenmiş olup söz konusu yönetmelik tarhiyat sonrası yapılacak olan uzlaşma hükümlerini içermektedir.

4. Gümrük İdareleri Uzlaşma Yönetmeliği

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında gümrük mevzuatı veya diğer mevzuatın farklı yorumlanmasından kaynaklanan ihtilafa gümrük uyuşmazlığı denir. Gümrük uyuşmazlığı, gümrük idaresi tarafından kanunla düzenlenen gümrük rejimlerin uygulanması, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilerek yükümlüden istenmesi, re'sen ya da yükümlünün istemi üzerine tespit edilerek ilgililere tebliğ edilmesi, kanunda mahiyet itibariyle kabahat olarak tanımlanan fiilleri işleyenlere idari para cezası verilmesi ve diğer idari yaptırımlar şeklinde hukuki sonuç doğuracak işlemlerin icrası neticesinde, bu işlemlerin doğruluğuna, yerindeliliğine, hukukiliğine kanaat getirilmemesi nedeniyle ortaya bir uyuşmazlık çıkmaktadır. Uyuşmazlık konuları arasında genel olarak, eşyanın gümrük kıymetini etkileyen kur farkı faturaları, royalti sözleşmeleri, indirimler, vade farkı faturaları, menşe-i ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu cetveline ilişkin uyuşmazlıklar, borç dekontları, damping ve sübvansiyon soruşturmaları, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması aşamasında yaşanan sıkıntılar, gümrük beyan işlemleri ve bu çerçevede öngörülen sürelerle uyulmamasıdır²⁰.

Gümrük Uyuşmazlıklarında uzlaşma Gümrük Kanunu'nun 244.maddesi ile düzenlenmiştir. Kanun maddesinin uygulanış biçimini belirlemek için 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazetede gümrük uzlaşma yönetmeliği yayımlanmıştır.

Uzlaşmaya konu olabilecek vergileri yönetmeliğin 1 no'lu ekinde olup, uzlaşmaya konu para cezaları ise yönetmeliğin 2 no'lu ekinde belirtilmiştir²¹.

“Uzlaşmaya konu olamayacak alacaklar; gümrük vergilerinin matrahına giren ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi vb. mali yükler” uzlaşmaya konu edilemeyeceği gibi aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı içinde uzlaşma talep edilemez. Tahsilat aşamasına gelen gümrük alacakları için de uzlaşma talep edilememektedir. Gümrük alacağı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3. maddesinde yer

²⁰ Halil Murat Fındık, *Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi*,(Yüksek Lisans Tezi), Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.2.

²¹ Bahadır Kır, *Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri* (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.112.

alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması durumunda da uzlaşma talep edilmesi mümkün değildir.

Eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar uzlaşmaya konu edilmez. Ancak, mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir²². Gümrük uzlaşmalarında özellik arz eden durumlardan bir diğeri ise uzlaşma temin edilememesi halinde mükelleflerin itiraz ve dava yoluna gidilebiliyor olmalarına karşın, önce itiraz hakkını kullanmışlarsa uzlaşma yolunun kapalı olmasıdır²³.

II. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

A. GENEL AÇIKLAMA

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi neticesinde tanzim edilecek olan vergi inceleme raporu sonrasında fakat tarhiyattan önceki aşamada tarafların uzlaşabilmesi hedeflenmiştir. Mükellefle mali idare arasında gelecekte ortaya çıkması kesin olan ihtilaflar hakkında henüz ihtilaf ortaya çıkmadan uzlaşa sağlanabilmesi yolu açılmıştır. Bu idari çözüm aşamasına tarhiyat öncesi uzlaşma adı verilmiştir²⁴.

Türk vergi hukukumuzda 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı kanun ile giren uzlaşma müessesesi²⁵ tarhiyat aşamasından sonra yapılacak uzlaşmayı düzenlemiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise bir vergi incelemesine dayanılarak yapılan tespitler üzerine henüz vergi tarhiyatı yapılmadan ve ceza kesilmeden önceki aşamada mükellef ile idarenin uzlaşması esasına dayanır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesi 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VUK Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bu tarihe kadar ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonrasında

²² Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği.

²³ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014, Cilt 7, Sayı 1, s.377.

²⁴ Şenyüz, a.g.e., s.295-297.

²⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 240.

vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşma, Ek 11. madde ile tarhiyat aşamasından önceye alınarak uyuşmazlığın daha çabuk çözümlenmesi amaçlanmıştır²⁶.

3239 sayılı kanunun gerekçesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin amacı şu şekilde ifade edilmektedir: “376’ncı maddenin sonuna 205 sayılı Kanunla eklenen bölümün ek 10.maddesinden sonra Ek 11. madde ilave edilmiştir. Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefle idare arasında görüş ayrılıklarına düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur.”

Mükellefle idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden mükellefle idare arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesi şeklindedir.

“Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile usullerinin yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır”²⁷.

VUK’ nun Ek 11. maddesinde ana hatlarıyla düzenlenmiş bulunan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile ilgili olarak dikkati çeken hususlar şöyledir; 359. maddede yazılı suçlarla vergi kaybına neden olunması durumunda vergi konusunda yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezalarla bu fiillere iştirak etmiş kişilere kesilecek cezalar hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yolu kapalıdır. Tarhiyat öncesi aşamada uzlaşmaya varılmış olması durumunda taraflar arasında uzlaşmaya varılan ve tutanakta belirtilen hususlarla ilgili olarak yargı yolu kapalıdır. Uzlaşılan vergi asılları üzerinden verginin normal ödeme tarihinden bu tutanağın imzalandığı tarihe kadar VUK’ nun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşmanın temin edilememiş olması ya da tutar üzerinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde tarhiyat aşamasından sonra tekrar uzlaşma talep edilemez.

VUK’ nun Ek 11. maddesi son fıkra hükmü uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. 3239 sayılı kanunun

²⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 231.

²⁷ Özyer, a.g.e., s. 826.

yürürlüğe girmesinin ardından 16.02.1987 tarihinde yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile bu müesseseye işlerlik kazandırılmıştır²⁸. Zaman içerisinde söz konusu yönetmelikte 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla çeşitli değişiklikler yapılmıştır. TÖU yönetmelikleri 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı yönetmeliğin 22. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu yönetmelikle TÖU müessesesinin uygulanma şekli yeniden düzenlenmiştir.

B. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI

VUK’ nun Ek 11. maddesine istinaden çıkarılan TÖUY çeşitli kanunlarla değiştirilmiş olup, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teşkilat yapısındaki değişikliğe istinaden yayımlanan 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı TÖUY’ nin kapsam başlıklı ikinci maddesinde “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.*” Şeklinde uzlaşmanın kapsamı belirtilmiş olup, parantez içi hükümdeki 344. maddenin ikinci fıkrası VUK’ nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarıdır. 27.03.2018 tarihinde yayımlanan 7103 sayılı kanun ile VUK Ek madde 11 de değişiklik yapılmış ve usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları TÖU kapsamından çıkarılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını belirten bu açıklamalardan yola çıkılarak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu ve kapsamı; tarhiyat yöntemi, vergi ve cezanın nev’i bakımından ele alınıp incelenebilir²⁹.

1. Tarh Yöntemi Bakımından

VUK’ nun Ek 11 inci maddesine göre, “*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır*”. Vergi incelemelerine istinaden düzenlenen vergi inceleme raporlarında VUK’ nun 29 ve 30.

²⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 228.

²⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 229.

maddeleri gereğince tarhiyat önerilmektedir. Bunlar ikmalen ve re'sen vergi tarh yöntemleridir.

VUK 29. maddede yer alan *“ikmalen vergi tarhı; her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir”*. İkmalen tarhiyat inceleme sonucu yapılabileceği gibi vergi dairesince de yapılabilmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesi sonucunda yapılacak olan ikmalen tarhiyatlara ilişkin olarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar uzlaşmanın kapsamı içerisine girerken, vergi dairelerince yapılacak olan tarhiyatlar TÖU kapsamına girmemektedir.

VUK 30. maddede yer alan *“re'sen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır”*. Re'sen vergi tarhiyatını gerektiren durumların mevcudiyeti halinde tespit edilmiş olan matrah veya matrah farkları şayet takdir komisyonları tarafından takdir edilmişse bu durumda da, yapılacak olan tarhiyatlar TÖU kapsamına girmeyecektir. Re'sen vergi tarhiyatı yapılmasını gerektiren sebeplerin vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi sonucu yapılacak olan tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar TÖU kapsamındadır.

Vergi incelemesine dayanılarak yapılacak olan tarhiyatlar ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatları olduğu için bunun dışında kalan vergi tarh yöntemlerine istinaden tarh edilecek vergi ve cezalar TÖU kapsamına girmemektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlar üzerine tarh edilen vergi ve kesilen cezalar, inceleme raporuna dayanmayan ikmalen tarhiyatlar, idarece yapılan tarhiyatlar, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar ve pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilen cezalar TÖU kapsamına girmemektedir³⁰.

³⁰ Özyer, a.g.e., s. 827.

2. Vergi Türü Bakımından

TÖU yönetmeliğinin kapsam başlıklı 2. maddesinde belirtildiği üzere “*Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar*” ibaresinden anlaşılacağı üzere Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ile ilgili olarak vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyatlar TÖU kapsamındadır³¹.

Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ise VUK kanununun şümulü başlıklı birinci maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “... *genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ... yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.*”

İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında, İşleri Bakanlığınca 01.08.2003 tarihinde çıkarılmış olan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri uygulanacak olup, VUK’ nun 2. maddesi ile VUK’ nun kapsamı dışında bırakılan Gümrük ve Tekel Vergileri de TÖU kapsamı dışında kalmaktadır.

Vergi türü açısından; İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile Gümrük ve Tekel Vergileri dışında kalan genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar hakkında vergi incelemesine dayanılarak yapılacak olan tarhiyatlar TÖU kapsamındadır.

3. Ceza Türü Bakımından

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren vergi türlerine ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları TÖU kapsamında olup 213 sayılı VUK’ nun Vergi Ziyai Cezası başlıklı 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca “vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar kapsam dışı bırakılmıştır”. Kapsam dışı bırakılan vergi ve cezalar yine VUK’ nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak cezaların TÖU kapsamına alınabilmesi için işlemin dayanağı vergi incelemesi olmalıdır³². Takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden kesilen cezalar, pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilecek

³¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 230.

³² Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 233.

cezalar, yoklamaya yetkili memurlar tarafından yoklamalar esnasında kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları, vergi tarhi ve ceza kesilmesini gerektirmeyen tespitler, mükelleflerin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verdikleri beyannamelere istinaden kesilen cezalar ile veraset ve intikal vergisinde ortaya çıkarılan servet farkları TÖU ya konu edilemezler³³.

C. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KOŞULLARI

Uzlaşmanın konu ve kapsamına ilişkin olarak VUK Ek madde 1’de yer alan hükümleri TÖU da kapsamakla birlikte uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşmanın aksine tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek için mükellef veya ceza muhatabının herhangi bir gerekçe göstermesi gerekmemektedir. Uzlaşmaya ilişkin esasları düzenleyen Ek madde 1 de mükellefin hangi durumlarda uzlaşmaya başvurabileceği belirtilmiştir. Kasıt unsuru bulunmayan hallerde mükellefler uzlaşmaya başvurabilirler fakat buradaki düzenleme TÖU ile ilgili Ek 11 inci maddeden önce 205 sayılı kanunla getirilen bir düzenleme olduğu tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerli olduğu düşünülebilir. Uygulamada kasıt unsurunun da pek irdelenmediği görülmektedir. İdarenin esas amacının uyuşmazlığın çözümüyle kamu alacağının bir an önce hazineye intikalinin sağlanması olduğu düşünülürse, idarenin bu tutumu haklı gerekçelere dayanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise bu gerekçelere de yer verilmeyerek, kapsama giren hallerde isteyen her mükellefin başvuru yapabileceği bir müessese haline getirilmiştir³⁴.

D. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARI

VUK’ nda uzlaşma görüşmelerine değinilmiş, idare adına bu görüşmelerin kimler tarafından yapılabileceği belirtilmemiş, çıkarılacak yönetmelik ile çözüme kavuşturulmak istenmiştir. Nitekim “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’ne, inceleme yapanın merkez denetim ya da yerel denetim elemanı olmasına göre farklı komisyonlar oluşturulmuştur. Bu bakımdan komisyonların oluşumu, incelemeyi yapanın inceleme elemanının merkezi denetim elemanı ya da yerel denetim elemanı olmasına göre değişiklik göstermiştir.

³³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 231.

³⁴ Vardal, a.g.t., s.61.

Komisyonlar üye tam sayısı ile toplanır ve kararlarını oy çokluğu ile alırlar. Gerekğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

TÖUY' ne göre, "tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşumu;

- *Vergi Müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde,*
- *İncelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi incelemelerinde,*
- *Bölgesel düzeyde*

olmak üzere üç başlık altında belirtilmiştir".

"i) Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç Vergi Müfettişinden oluşmakta, başkanlık, Grup Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak Vergi Müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebilmekte ve Grup Başkanlıklarında, gerektiği hallerde birden fazla komisyon oluşturabilmektedir"

"Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dahil üç Vergi Müfettişinden oluşur. Komisyon, üç Vergi Müfettişi bulunmadığında; iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) oluşabilir."

"İncelemeyi yapan ekip başkanı ise, bir başka Vergi Müfettişi komisyona seçilir. Komisyon başkanı en kıdemli Vergi Müfettişi olmaktadır. İncelemeyi yapanlar oluşacak komisyona üye olamamakta ancak açıklamalarda bulunmak üzere komisyona katılabilirler. Ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere Vergi Müfettişi isteyebilir. İnceleme bir ekip tarafından yapıldığında, incelemeyi yapan başkan ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar".

"ii) Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı ya da vekil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur."

"Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın ya da vekil edeceği Defterdar yardımcısı başkanlığında ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdüründen oluşur."

“İncelemeyi yapan ilgili vergi dairesi müdürü olduğunda, Defterdar onun yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler. Komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilmekte, incelemeyi yapanlar komisyon üyesi olamazlarsa da açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına katılabilirler.”

“Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir.” Komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.

iii) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça ya da yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir³⁵.

E. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SÜRECİ

1. Uzlaşma Talebi, Süresi ve Şekli

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimse tarafından bizzat yapılması gerekir. Uzlaşma talebinin noter tasdikli vekaletname ile yapılması da mümkündür. “Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlularla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle de uzlaşma talebinde bulunulabilir”³⁶.

Uzlaşma taleplerinin vekil aracılığıyla yapıldığı durumlarda uzlaşma talep dilekçelerinin ekinde noterde düzenlenmiş olan vekaletname örneğinin de eklenmesi gerekmekte olup, vekaletname içeriğinde uzlaşma talep edecek olan kişinin uzlaşma talebine yetkili olduğu, uzlaşma görüşmelerine katılmaya ve uzlaşma sonucundaki tutanağı imza yetkisinin olduğu da açıkça belirtilmelidir. Uzlaşma talep dilekçeleri için herhangi bir şekil şartı mevcut değildir. Uzlaşma talep dilekçesi şahsen verilebileceği gibi iadeli

³⁵ 31.10.2010 tarihli TÖUY, m. 5,6,7.

³⁶ 31.10.2010 tarihli TÖUY, m. 8.

taahhütlü posta yoluyla da gönderilebilir. Uzlaşma talep dilekçesinde geçerli bir sebep veyahut mazeret vb. belirtme şartı yoktur³⁷.

Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması gerekir, sözlü olarak yapılan talepler geçersizdir. Yazılı olarak yapılacak olan uzlaşma taleplerinin incelemeyi yapan inceleme elemanına veya inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime yahut Ekip Başkanlığı'na yapılması gerekir. Başka bir birime yapılacak olan uzlaşma talepleri geçersizdir. Uzlaşma taleplerinin inceleme elemanı tarafından düzenlenen vergi inceleme tutanaklarında yer alması da ilgili birime yapılmış yazılı başvuru talebi yerine geçer. Uygulamada uzlaşma talepleri genelde inceleme tutanağında belirtilmek suretiyle yapılmaktadır³⁸.

Tüzel kişiliğe sahip şahıs ortaklıklarında (kolektif şirket ve adi komandit şirketlerde) uzlaşma talep dilekçelerinde tüm ortakların uzlaşma talep ettiklerine dair imzalarının bulunması gerekir aksi halde uzlaşma talebi kabul edilmez³⁹. Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkla ilgili olarak tasfiye memurlarının da şirketi temsile yetkili kişi olmasından hareketle bunların da tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabileceklerine karar vermiştir. Buna ek olarak uzlaşma talebinin kanuni temsilci vasıtasıyla yapılması halinde kanuni temsilci bunu bizzat yapabileceği gibi iradi temsilcisi aracılığıyla da yapabilir. Bu durumda kanuni temsilci için aranan noter onaylı vekaletname iradi temsilci için de aranan bir koşuldur⁴⁰.

Haklarında vergi incelemesi yapılan yükümlüler, incelemenin başlaması ile bitişi arasındaki zaman zarfında uzlaşma talep edebilirler. Fakat harici bilgilere dayanılarak yapılan vergi incelemelerinde, mükelleflerin vergi incelemesinden haberleri olmayacağından, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefler uzlaşmaya davet edilebilirler. Bu gibi hallerde mükellefler kendilerine gönderilen uzlaşmaya davet yazılarını tebellüğ ettikleri tarihten sonraki 15 günlük sürede uzlaşma istediklerine yönelik talep dilekçesi verebilirler.

Mükellefler haklarındaki incelemeden haberdar olmamaları halinde inceleme elemanı tarafından mükelleflere uzlaşma davet yazıları gönderilir ya da nezdinde inceleme yapılan mükelleflere de uzlaşma isteyip istemedikleri sorularak inceleme tutanağına

³⁷ Özyer, a.g.e., s. 833.

³⁸ 31.10.2010 tarihli TÖUY, m. 8.

³⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e. s. 236.

⁴⁰ Küçükkaya, a.g.e., s. 259.

geçirilir. Fakat incelemenin sonuçlandığı ve incelemeye ilişkin son tutanağın düzenlendiği tarihte tarh zamanaşımı süresinin bitmesine üç aydan az bir süre kalmış ise mükelleflere uzlaşma isteyip istemedikleri sorulmaz ve incelemeden haberdar olmayan mükelleflere uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısı gönderilmez⁴¹.

Uzlaşma görüşmesinin hangi tarihte ve nerede yapılacağı mükellefe yazılı olarak bildirilir. Bu durumda vergi incelemesine ait raporun bir örneği davet yazısına eklenmelidir. Uzlaşmaya davet yazısı posta yoluyla ya da görevli tarafından tebliğ edilir. İnceleme elemanı tarafından da tebligat yapılabilir⁴².

Mükellef eğer uzlaşma teklifini kabul etmeyecekse bunu bildirmesi gerekir aksi halde tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamaz. Aksi takdirde uzlaşma temin edilememiş sayılacağı için tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı kalmamaktadır.

Mükellefin kayıtlarda mevcut adresine gönderilen uzlaşma davetiyesinin ulaşmayarak geri gelmesi halinde de uzlaşma temin edilememiş sayılır. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma davetini kabul etmeyerek diğer haklarını kullanabilmesi için, daveti kabul etmediğini tarhiyat öncesi görüşme gün ve saatinden önce yazılı olarak incelemeyi yapana veya komisyona sekretarya hizmeti veren birime bildirmesi gerekir⁴³.

“Vergi incelemesini yapan kişi mükellefin uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma günü ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya belirlenen uzlaşma gün ve saati inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir”⁴⁴.

2.Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Vergi incelemeleri sonucunda, uzlaşma toplantısında görüşülecek olan tarhı istenen vergiler ve kesilecek ceza tutarları, inceleme elemanınca tarafından tanzim edilecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde

⁴¹ 31.10.2010 tarihli TÖUY, m. 9/2.

⁴² Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 238.

⁴³ Özyer, a.g.e., s. 834.

⁴⁴ 31.10.2010 tarihli TÖUY, m. 10.

inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu ön rapor (taslak rapor) şeklinde de düzenlenebilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebiyle birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu, yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz⁴⁵.

3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağı Düzenlenmesi

a. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Uzlaşma komisyonları, üyelerin tamamının katılımıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Önceden belirtilen yer ve zamanda üyelerin tamamının toplantıya katılması mümkün değilse, katılmayacak olan üye yerine yetkili makam tarafından yeni üye seçilir. Toplantı mükellefin mücbir sebebi nedeniyle yapılamazsa uzlaşma görüşmesi ileri bir tarihte yapılabilir⁴⁶.

Uzlaşma toplantılarına komisyonu üyelerine ek olarak mükellef temsilcisi de katılabilir. Uzlaşma görüşmelerine katılabilecek olan mükellef temsilcisi mükellefin faaliyet türü itibariyle kayıtlı olduğu meslek odası ya da 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubudur. Söz konusu kişilerin uzlaşma görüşmelerine katılması mükellefin talebi doğrultusunda gerçekleşir. Temsilcilerin toplantıda hazır olup olmadığı uzlaşma görüşmelerinin geçerliliği üzerinde etkisi yoktur. Temsilciler toplantıda görüş açıklayabilirler, toplantı neticesinde düzenlenecek uzlaşma tutanakların imzalayamazlar ve şerh koyamazlar⁴⁷.

“Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit

⁴⁵ 31.10.2011 tarihli TÖUY, m. 13.

⁴⁶ 31.10.2011 tarihli TÖUY, m. 14.

⁴⁷ Özyer, a.g.e., s. 835.

eder”.⁴⁸ “Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir”⁴⁹.

Uzlaşma toplantıları idare ile mükellef arasında pazarlık tarzında gerçekleşmekte olup, genel eğilim tarh edilmek istenen vergi aslı üzerinde bir indirim yapılmaması ve cezalarda %90 a varan indirim yapılmasıdır. Ceza tutarları üzerinde yapılan büyük oranlı indirimin gerekçesi olarak da, eğer mükellef VUK 376. madde gereğince cezalarda indirim talep etmiş olsaydı zaten vergi ziyayı cezalarının ilk defada % 50 sinin ikinci defa ve sonrasındakilerin 1/3 ünün silinecek olması gösterilmektedir. Gecikme faizlerinin yüksek oluşu da dikkate alınarak tarhiyatın ilgili olduğu dönem eğer uzlaşmanın yapıldığı tarihten dört beş yıl gibi geride kalan bir dönem ise bu durumda bazen vergi asıllarında da indirime gidildiği görülmektedir. Fakat vergi aslındaki indirim konusunda tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına göre daha katıdır⁵⁰.

b. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde Tutanak

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenen tutanak, başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içinde, vergi inceleme raporu ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma tutanağında şu hususlara yer verilir⁵¹;

“Mükellefin adı soyadı / unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası,

İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,

- a) Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- b) Uzlaşılan ceza miktarı,
- c) İncelemeyi yapanın adı, soyadı ve ünvanı,

gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır”.

⁴⁸ 31.10.2011 tarihli TÖUY, m. 16.

⁴⁹ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 240.

⁵⁰ Özyer, a.g.e., s. 835.

⁵¹ 31.10.2011 tarihli, TÖUY, m. 16/2.

c. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Sağlanamaması Halinde Tutanak

“Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır buna ilaveten uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur”.

Mükellefin toplantıya katılmaması veya tebellüğden kaçınması halinde, durumu belirten tutanak mükellefe posta yoluyla gönderilir ve incelemeyi yapana bir örnek verilir⁵².

Tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunan mükellefin kendi isteği dışında gelişen olaylar (mücbir sebep) nedeniyle, uzlaşma görüşmesinin gerçekleşmemesi durumunda, uzlaşmanın sağlanamadığı gerekçesiyle, cezalı tarhiyat yapılamaz⁵³. *“Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması hallerinde, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir, söz konusu bildirim vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir”⁵⁴.*

4. Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi

4369 sayılı Kanun ile vergi hukukumuzda getirilen önemli yeniliklerden birisi de matrah ya da vergi farkının bir kısmı ile ilgili uzlaşmaya başvurulmasına olanak sağlayan kısmi uzlaşmadır. Uzlaşmaya konu olan verginin matrahının kısımlara ayrılabilirdiği durumlarda mükelleflere kısmi uzlaşma imkanı tanınmıştır. İnceleme raporunda tarh edilmesi önerilen matrah farklarından mükellefçe talep edilen kısım için TÖU yapılmasına imkan tanınmıştır⁵⁵.

⁵² 31.10.2011 tarihli TÖUY, m. 16/3.

⁵³ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 241.

⁵⁴ 31.10.2011 tarihli TÖUY, m. 16/4.

⁵⁵ Özyer, a.g.e., s. 836.

Mükelleflerin kısmi uzlaşmaya başvurması halinde, uzlaşma tutanağının açıklama kısmında vergi inceleme raporunda belirlenen matrah farklarından hangileri hakkında uzlaşma istendiği ve bunlarla ilgili üzerinde uzlaşma sağlanan vergi ve ceza miktarına yer verilir. Kısmen uzlaşma sağlanması halinde, mükellef tarafından uzlaşma konusu yapılmayan kısım ve/veya uzlaşılabilen tutarlar için ikmalen veya re'sen tarhiyatlar yapılmak üzere uzlaşma tutanağıyla birlikte vergi inceleme raporu da mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşmaya varılmayan matrah farklarına ilişkin olarak uzlaşma komisyonunca mükellefe teklif edilen miktarlara tutanakta yer verilir.⁵⁶ Uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayacak olan 30 günlük dava açma süresinin son günü mesai bitimine kadar⁵⁷, komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır⁵⁸.

Kısmi uzlaşma talebinin re'sen ve ikmalen tarhiyata konu yapılan vergiler itibarıyla yapılması şart değildir. Mükellef inceleme raporunda önerilen tarhiyatın konusu hangi tarh yöntemine göre yapılmış olursa olsun matrah farklarının bölünebildiği kısımlar için ayrı ayrı uzlaşma talep edebilir. Kısmi uzlaşmaya konu matrah farklarına ilişkin olarak, gelir vergisinin hesaplanması sırasında diğer matrah farkları dikkate alınmaksızın GVK' nun 103. maddesindeki tarifeye göre vergi hesaplanacaktır⁵⁹.

5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklar kesin olup, gereği vergi dairelerince yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Mükellefler uzlaşma sağlanan cezalar hakkında VUK' nun 376. maddesindeki cezalarda indirim hükümlerinden faydalanamazlar ve bu hükümlerin uygulanmasını talep

⁵⁶ 31.10.2011 tarihli TÖUY, m. 9.

⁵⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 238.

⁵⁸ 31.10.2011 tarihli, TÖUY, m. 9.

⁵⁹ Özyer, a.g.e., s. 836.

edemezler⁶⁰. Ancak uzlaşmanın geçerli olması için gereken şartların ihlali halinde uzlaşma da geçersiz olacaktır. Uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar hakkında uzlaşma sağlanmış olsa dahi uzlaşmanın kesinliğinden söz edilemeyecektir.

Uzlaşma görüşmelerinin yetkisiz bir temsilci ile gerçekleştirilmiş olması halinde, yetkisiz temsilcinin yapmış olduğu işlemlerin mükellef tarafından kabul edilmesi halinde uzlaşma geçerli olacaktır. Mükellef tutanaktaki uzlaşmış olan vergi ve ceza tutarlarını kabul ederse uzlaşmanın geçerli olacaktır. Bu durumda yetkisiz temsilcinin imzaladığı tutanağı kabul ettiğine dair mükellefin yazılı olarak bildirimde bulunması gerekir⁶¹.

F. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA GÖRÜŞMELERİNDE ORTAYA ÇIKABİLECEK DURUMLAR VE SONUÇLARI

1. Uzlaşmanın Sağlanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısında uzlaşma komisyonu üyeleri mükellef ve/veya temsilcisinin yapacağı açıklamaları dinledikten sonra tarihi öngörülen vergi tutarları ve ceza tutarları üzerinde yapacağı indirim sonrası kalan tutarı mükellefe teklif eder eğer mükellef idarenin teklif ettiği tutarı kabul ettiğini söylerse uzlaşma sağlanmış olur ve uzlaşmada belirlenen vergi ve ceza tutarları uzlaşma tutanağına geçirilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmış olması halinde usule uygun olarak düzenlenmiş tutanaklar karşı tarafça tebellüğ edildiğinde kesinlik kazanır. Bu tutanakların ilgili vergi dairesi veya başka bir merci tarafından onaylanması söz konusu değildir. Vergi dairesi kendisine ulaşan tutanağın gereğini yerine getirmek zorundadır. Uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarını gösteren uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer⁶².

“Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir”⁶³.

Üzerinde uzlaşmış olan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz, çünkü ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili için 6183 sayılı Amme

⁶⁰ 31.10.2011 tarihli, TÖUY, m. 17.

⁶¹ Özyer, a.g.e., s. 838.

⁶² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 239.

⁶³ 31.10.2011 tarihli, TÖUY, m. 19.

Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılmış olması veya uzlaşma talep edilmiş olması zamanaşımını durdurmaz⁶⁴.

Kısmen uzlaşma sağlanmış olması halinde üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarları için uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşmanın sağlanması halinde mükellef veya ceza sorumluları üzerinde uzlaşılan ceza tutarları hakkında VUK' nun 376. maddesi hükmü gereği cezada indirim talep edemezler. Uzlaşılan vergi ve cezalar ile ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemeyecekleri gibi bu hususlar hakkında yargı yolu kapalı olduğu için dava açamazlar ve hiçbir mercie şikayette bulunamazlar. Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına VUK' nun 112. maddesi uyarınca verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır⁶⁵.

2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşma toplantısına katılmasına rağmen tutanağı imzalamaması ya da bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. TÖUY' ne göre muhatabın bilinen en son adresine gönderilen uzlaşma davet yazısının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi davet yazısında belirtilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması halinde de uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağı belirtilmiştir.

Danıştay bu konuda; mükellefin yeni adres bildiriminde bırakmadan vergi dairesi kayıtlarında mevcut olan adresini terk etmiş olması nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin tebliğ edilemeyerek geri gelmesi ve yeni adresinin saptanamaması durumunda uzlaşmanın temin edilememiş sayılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir⁶⁶.

3. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı TÖUY' nin 16. maddesinin 3. bendinde uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın sağlanamamış olması ayrı olarak

⁶⁴ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 243.

⁶⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 240.

⁶⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 245.

değerlendirilmemiştir. Her iki durumunda da uzlaşmanın sağlanamamış olması olarak hüküm teşkil edeceği belirtilmiştir⁶⁷.

Uzlaşmanın sağlanamaması yani uzlaşmanın vaki olmaması demek; mükellef veya mükellef temsilcisinin uzlaşmaya davet yazısında belirtilen mekanda ve zamanda uzlaşma görüşmesine katılması yani uzlaşma toplantısının gerçekleşmiş olmasına rağmen, vergi inceleme raporunda tarh edilmesi öngörülen vergi ve cezaların tutarları konusunda uzlaşma komisyonunca yapılan indirim tekliflerinin mükellefçe kabul edilmemesi anlamına gelmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşma komisyonunun teklif ettiği tutarlar tutanakta belirtilir ve tutanak uzlaşma komisyon üyeleri ile mükellef tarafından birlikte imzalanır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde vergi inceleme raporu ile uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın bir örneği vergi dairesine gönderilir ve vergi incelemesinde bulunan matrah ve matrah farkları üzerinden hesaplanan vergi asılları ile vergi ziyai cezası hakkında işlem yapılır. Vergi inceleme raporunda belirtilen tutarlar VUK' nun 30. maddesine göre re'sen takdir edilmiş sayılacağından vergi dairesince tarhiyat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Tarhiyat işlemi vergi inceleme raporunda yapılmış olduğundan ve uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın bir örneği mükellefe uzlaşma toplantısında tebliğ edildiği için vergi dairesi tahakkuk etmiş olan vergi ve cezalar için ihbarname düzenleyerek mükellefe gönderecektir⁶⁸.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellefler vergi inceleme raporunda tarh edilmiş olan tutarlar için tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamazlar. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellef veya ceza sorumlusu vergi aslını ödemiş olmak kaydıyla cezalar konusunda VUK' nun 376. maddesinden yararlanabilir. Ya da vergi ve ceza ile ilgili olarak dava açabilir⁶⁹.

Mükellefler vergi ve ceza ihbarnamelerini tebellüğ ettikleri tarih sonrasındaki 30 günlük süre zarfında dava açabilirler. Dava açma süresinin başlangıcı uzlaşmanın vaki olmadığı dair tutanağının imzalandığı tarih değildir. Mükellefler dava açmak için vergi ve ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğ edildiği tarihten sonraki 30 günlük süre zarfında

⁶⁷ Özyer, a.g.e. s. 837.

⁶⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 287.

⁶⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 240.

dava açabilecekleri gibi 30 günlük bu süre içerisinde uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ettiklerine dair yazılı bir dilekçe ile vergi dairesine başvurabilirler⁷⁰.

Mükellefe uzlaşma komisyonunun teklifini düşünme fırsatı veren bu 30 günlük sürenin sonuna kadar uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanakta yer alan uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ettiğine dair mükellefin yazılı başvuru yapmış olması halinde vergi asılları üzerinden VUK' nun 112. maddesi gereğince hesaplanacak olan gecikme faizi verginin normal vade tarihinden yazılı başvurunun yapıldığı tarihe kadar hesaplanacaktır⁷¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 120. maddesi 3. fıkrasında “*Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilir. Ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.*” hükmü gereğince mahsup dönemi geçtikten sonra yapılan vergi incelemelerinde mükellef uzlaşma imkanından yararlanmadıkça geçici verginin aslı kesinleşmiş olmayacağından terkin edilemeyecektir. Bu nedenle mükelleflerin uzlaşma taleplerinde geçici vergi asılları hakkında talepte bulunmaları uzlaşma sonucunda vergi asıllarının terkin edilmesini sağlayacaktır. Vergi asılları üzerinden uzlaşma komisyonlarınca yapılacak olan indirimler sonucunda geçici vergi asılları üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizi tutarı da azalacağından bu hususun dikkate alınması gerekir⁷².

II. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

A. GENEL AÇIKLAMA

Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellefin bir araya gelerek anlaşması yoluyla çözümlenmesidir. Uzlaşma ile vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gidilmeden çözümlenmiş olmaktadır. Vergisel konular dışındaki uzlaşmalarda görüldüğü üzere, taraflar karşılıklı tavizler vermekte ve bazı haklardan vazgeçmekte, fakat diğer taraftan bazı faydalar elde etmektedirler⁷³.

⁷⁰ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 246.

⁷¹ Özyer, a.g.e., s. 838.

⁷² Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 248.

⁷³ Kırbaş. a.g.e., s. 180

Vergi uyuşmazlıklarında idareyi ve mükellefleri uzlaşma yapmaya yönlendiren temel amaç uyuşmazlığı bir an evvel ve en düşük maliyetle çözüme kavuşturmadır. Vergi idaresi açısından olaya bakıldığında, idare tahsili gereken vergi ve bunlar hakkındaki cezaların bir kısmından vazgeçmekle birlikte vergi alacağını daha hızlı tahsil ve mükellefler tarafından açılan davaları takip etme yükünden kurtulmaktadır. Mükellefler ise dava açma yoluna gitselerdi vergi ve cezaların tamamından kurtulabilme imkanından vazgeçerek tarh edilen vergi borcu ve cezaları olduğundan daha az miktarda ödeme olanağına kavuşmaktadır. Mükelleflerde uzlaşma uygulaması sayesinde zaman ve masraf kaybına neden olan vergi davalarını takip etme külfetinden kurtulmuş olmaktadır⁷⁴.

Türk vergi sistemimize ilk defa 1963 yılında 205 sayılı kanun ile eklenen uzlaşma müessesesi tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgilidir. 11.12.1985 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3239 sayılı kanun ile 213 sayılı VUK' na eklenen Ek 11. madde ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle 205 sayılı kanunla VUK' na eklenen Ek 1-10. maddeler ile düzenlenen uzlaşma müessesesi tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesiyle ilgili olup 4369 sayılı yasa ile uzlaşma müessesesinde yeni düzenlemeler yapılmış olup, Ek 2,3,4 ve 5. maddeler kaldırılarak Ek 1. madde bu maddeleri de içerecek şekilde değiştirilmiştir. 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenen VUK' nun Ek 1. maddenin son paragrafında yer alan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı uzlaşma yönetmeliğini çıkarmıştır. Söz konusu yönetmelikte çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmış olup, yapılan değişikliklerin yer aldığı yönetmelikler ise şu şekildedir. 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı yönetmelik ile yapılan en önemli değişiklik yönetmeliğin 2. maddesine eklenen parantez içi hüküm ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK' nun 344. maddesi üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Söz konusu 23600 sayılı Uzlaşma Yönetmeliğinin amaç başlıklı 1. maddesinde “*Bu yönetmelik, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.*” hükmünden de anlaşılacağı üzere VUK 376. maddeden sonra düzenlenen Uzlaşma Başlığı altında kalan Ek 1. madde tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir.

⁷⁴ Kırbaş, a.g.e., s. 184

Tarhiyat sonrası uzlaşmayı tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran nokta ise; tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalara ilişkin olması fakat ortada henüz bir tarhiyat olmamasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan bahsedilebilmesi için, tarh edilmiş bir vergi ve/veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekir. Vergi daireleri düzenledikleri vergi ve ceza ihbarnamelerini mükelleflere veya ceza sorumlularına tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası uzlaşma bu safhadan sonra başlar. Diğer bir ifadeyle, tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak üzerinde uzlaşılacak vergi ya da cezanın idari işlem kimliği kazanmasının ardından, yani tarh edilen bir verginin ve/veya kesilen cezanın tahakkuk edecek miktarı konusunda uzlaşmak üzere tarafların bir araya gelip bu işlemler üzerinde müzakerede bulunmalarıdır⁷⁵.

Uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma en çok başvurulmuş uzlaşma şekli olup, genellikle uzlaşma denince akla tarhiyat sonrası uzlaşma gelmektedir. Bu nedenle Tarhiyat Sonrası Uzlaşma “Genel Uzlaşma” olarak adlandırılmaktadır⁷⁶.

B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI

VUK’ nun Ek 1. maddesinin son paragrafında uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı’na çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir hükmündeki yetkiye dayanarak, Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliğinin Kapsam başlıklı 2. maddesinde “*Bu yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza hariç) girer*” şeklindeki düzenlemeyle Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın kapsamı ve konusu belirtilmiş olmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını, yapılacak olan tarhiyatın yöntemi, vergi türü ve ceza türü bakımından değerlendirmek gerekir.

⁷⁵ Küçükaya, a.g.t., s. 126.

⁷⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 240.

1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

213 sayılı VUK' nun 20. maddesinde vergi tarhının tanımı yapılmış olup;

“Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir”. Bu tanımlamada tarhiyatın miktar tespitine yönelik idari bir işlem olduğu vurgulanmıştır.

Vergi idaresinin vergi borcunu mükellefin malvarlığına yüklemesi yani vergi alacağı hakkında takibe başlayabilmesi tarh işleminin yapılmasına bağlıdır. Bu nedenle verginin tarhı biçim yönünden icrai nitelik taşır⁷⁷.

Tarhiyat yöntemleri 213 sayılı VUK' nunda 4 ayrı grup altında toplanmış olup, bu tarh yöntemleri beyannameye dayanan tarh, ikmalen, re'sen ve idarece Tarh şeklindedir.

Uzlaşma yönetmeliğinin 2. maddesi kapsam kısmında yapılan açıklama dikkate alındığında TSU' nun kapsamına bu dört tarhiyat yönteminden üç tanesi girmektedir. İkmalen, re'sen veya idarece yapılacak olan tarhiyatlar TSU' nun kapsamına girmekle birlikte mükelleflerin kendiliklerinden verdikleri beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatlar TSU' nun kapsamına girmemektedir. Yani mükelleflerin beyanı dışında idarenin kendiliğinden yaptığı tespitlere göre icrai bir faaliyetle yapılan tarhiyatlar TSU' nun kapsamına girmektedir.

a. Beyana Dayalı Tarhiyat ve Uzlaşma

Mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarını en iyi kendilerinin bileceği anlayışına dayanan bu tarh yöntemine mükelleflerin kendi kendilerini vergilendirme yöntemi de denilmektedir. Bu yöntemin en önemli özelliği, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamamasıdır ki bu durum kimsenin kendi bildiriyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir sonucu olmaktadır⁷⁸. Beyana dayalı tarhiyatın TSU kapsamı dışında kalmasına gerekçe gösterilen de bu husustur.

VUK' nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden vergi kanunlarına uygun olarak yapılan tarhiyatlarla

⁷⁷ Küçükkaya, a.g.e., s. 129.

⁷⁸ Biyan, a.g.e., s.142.

karşı dava açamayacakları ancak yapılan tarhiyatta bir vergi hatasının bulunması halinde mükelleflerin dava yoluna gidebilecekleri belirtilmiştir. Beyana dayalı tarhiyatlara karşı dava açılmayacağı kuralının ikinci istisnası ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde belirtilen ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara karşı dava açılabilir⁷⁹.

Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilen beyannamede VUK' nun 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen türde bir vergi hatasının yapılması halinde hata, vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilbileceği gibi mükellefin talebi üzerine de idare tarafından düzeltilir. Ancak, idarenin vergi hatası bulunmadığı düşüncesiyle talebi reddetmesi ya da mükellefin aleyhine re'sen düzeltme yapması halinde, mükellefin şikayet ve/veya dava açma yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır. Bu itibarla, vergi hataları ile sınırlı kalmak koşuluyla, beyannameye dayanılarak yapılacak tarhiyatlarında TSU kapsamına girmesi gerekmektedir⁸⁰.

b. İkmalen Tarhiyat ve Uzlaşma

İkmalen vergi tarh edilmesi daha önce yapılmış olan bir tarhiyata ek olarak yapılan ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak adlandırılan idari bir işlemdir⁸¹. İkmalen vergi tarhı VUK' nun 29. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “*Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh edilmesidir.*”

İkmalen vergi tarhiyatı için gerekli olan şartları şu şekilde sıralamak mümkündür⁸²:

- Her ne şekilde olursa olsun daha önce bir tarhiyat yapılmış olmalıdır.
- Matrah veya matrah farkı defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olmalıdır.

Daha önce yapılmış olan tarhiyatta ödenmesi gereken vergi olup olmaması önem taşımadığı gibi zarar beyan edilmiş olması halinde de tarhiyat yapılmış sayılır.

⁷⁹ Karakoç , a.g.e., s.223.

⁸⁰ Küçükkaya,a.g.e. , s. 131-133.

⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 97.

⁸² Özyer, a.g.e., s. 81

c. Re'sen Tarhiyat ve Uzlaşma

VUK' nun 30. maddesinde “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır*”. Şeklinde düzenlenen re'sen vergi tarhı ile ilgili kanun maddesinde dikkati çeken husus ikmalen tarhiyatın yapılamadığı veya vergi matrahını tespit ederken defter kayıtlarından, belgelerden veya kanuni ölçülere göre yapılan tespitlerden yararlanılmadığı hallerde yapılan bir tarh yöntemi olmasıdır.

Mükellefler VUK' nda belirtilen kanuni defterleri tutma, tasdik ettirme, muhafaza ve ibraz etme ve bunlara ait vesikaları düzenleme, alma ve saklama mecburiyeti gibi birtakım yükümlülüklerle katlanmak zorundadırlar.

Mükellefler bu yükümlülüklerini kanuna uygun şekilde yerine getirmezlerse yani, belge, kayıt ve defterleri sağlıklı bir inceleme yapmaya müsait olmaması halinde (ihticaca salih olmaması) mükellefin beyanının doğruluğu karinesi çökmekte olup, bundan dolayı mali idare için matrahın re'sen takdir edilmesi ve verginin de re'sen tarhı yolu açılmaktadır⁸³.

Re'sen Tarhiyat yapılmasını gerektiren nedenler VUK 30. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- *Vergi beyannamesinin süresi geçtiği halde verilmemiş olması,*
- *Kanuni veya ek sürelerde verilmiş olmakla birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş olması,*
- *Kanuni defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya incelemeye ibraz edilmemesi,*
- *Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması,*
- *Kanuni defterler ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,*

⁸³ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2. b., İstanbul: Filiz Kitapevi, , 1989, s. 119.

- *Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavire imzalatılması zorunlu olan beyanname ve ekleri imzalanmamış ve tasdik kapsamındaki konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi.*

VUK re'sen takdir nedenlerini tatad ettiği için söz konusu maddede sayılan durumlar dışında re'sen tarhiyat yapılması mümkün değildir⁸⁴.

Re'sen yapılan tarhiyatlar ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları için TSU'dan yararlanılması mümkündür.

d. İdarece Tarhiyat ve Uzlaşma

TSU kapsamı içine alınan idarece yapılan tarhiyatlarla ilgili olarak VUK mükerrer madde 30 da idarece tarhiyat şu şekilde tanımlanmıştır : *“Verginin idarece tarhi ; 29 ve 30. maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.”*

İdarece Tarh yöntemini diğer tarhiyat usullerinden farklı kılan husus, idare tarafından yapılan tarhiyat yönteminin beyan esasının uygulanmadığı hallerde uygulanıyor olmasıdır⁸⁵. İdarece tarhiyat götürü usulde vergilendirilen mükelleflerde uygulama alanı bulmuştur. GVK' nun 109. maddesine göre *“vergi karnelerini tarh zamanı içinde bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeleri gereken diğer ücretlilerin tarhiyat yapılması için zamanında müracaat etmemeleri halinde idarece tarhiyat yapılması gerekecektir”*. Fakat yapılacak olan tarhiyat yoklama fişine istinaden yapılır. Aksi halde öteden beri diğer ücretli olarak vergilendirilen bir mükellefin vergisini tarh ettirmek için müracaat etmemesi halinde mükellefe idarece tarhiyat yapılamaz. Yoklamaya yetkili olanlarca mükellefin faaliyetine devam ettiğine dair tespitinin yapılması üzerine tutanak düzenlenmesi neticesinde idarece tarhiyat yapılabilecektir.⁸⁶

İdarece tarh yönteminde, tarh edilecek olan verginin matrahı kanunen belli edilmiş olup, bu matrahın tüm mükellefler yani mükellef grupları için aynı tutarda olması, aynı

⁸⁴ Özyer, a.g.e., s. 84.

⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 99.

⁸⁶ Özyer, a.g.e., s. 102.

konumda olan mükelleflerin aynı tutar vergiyi ödemesine neden olacaktır. Aynı konumda olan mükelleflerden kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin uzlaşmadan yararlanması halinde ödevlerini yerine getirenlere göre daha az vergi ve ceza ödeme imkanına kavuşması uzlaşmadan yararlanan ve yararlanmayanlar arasında eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkaracaktır⁸⁷.

2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Uzlaşma kapsamına girecek vergiler VUK' nun Ek 1. maddesinin 2. paragrafındaki yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4/f maddesinde vergi; *“VUK kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu, vergi resim ve harçları ve bunlara bağlı fonları” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.*

VUK' nun 1. maddesinde *“Gümrük ve Tekel Vergileri dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlarında VUK' nun kapsamına girdiği belirtilmiştir”*. Aynı maddede hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da VUK hükümleri uygulanır denilmektedir. VUK Ek 1. madde de TSU' nun kapsamını belirten 1. maddedeki parantez içi hükümlerle belirtilen VUK 359 uncu maddedeki kaçakçılık suçları nedeniyle tarh edilen vergiler TSU kapsamına girmemektedir.

VUK madde 1'de kanunun kapsamı içine gecikme zamları da girmesine rağmen gecikme zammı vergi tahakkuk ettikten sonra hesaplandığı için TSU kapsamına girmeyecektir. Verginin normal vade tarihinden kesinleştiği tarihe kadar hesaplanacak olan gecikme faizleri de TSU kapsamına girmemektedir, çünkü verginin kesinleşmesi TSU'nun sağlanması veya TSU vaki olmaması halinde dava açma süresinin dolması ile gerçekleşecektir⁸⁸.

Kendiliğinden beyan edilenler ile pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi nedeniyle tahakkuk eden vergi asılları da TSU kapsamı içine girmeyecektir⁸⁹. TSU yönetmeliği 4/f maddesindeki vergi tanımı içerisinde fonlara da yer verilmiş olmasına rağmen fon kesintileri hakkında söz konusu fonun düzenlendiği kanunda VUK'a atıf yapılmış olması

⁸⁷ Nas, a.g.t., s. 72.

⁸⁸ Küçükkaya, a.g.e., s. 139.

⁸⁹ Özyer, a.g.e., s. 10.

ve Maliye Bakanlığı tarafından uzlaşmaya konu edilebileceğinin kararlaştırılmış olması gerekir⁹⁰.

3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Çalışmanın 1.3.4.1. bölümünde Türkiye’de uzlaşma müessesesinin tarihsel gelişiminde çıkarılmış Uzlaşma müessesesiyle ilgili çıkarılmış olan kanunlar hakkında bilgi verilmiş olup, bu kısımda kanunların uzlaşma kapsamının açısından cezalara ilişkin yönleri ele alınacaktır.

4369 sayılı kanun ile VUK’ nun Ek 1. maddesinde yapılan değişiklikle uzlaşmanın konusu ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergilerle sınırlandırılmış ve vergi ziyai cezaları TSU kapsamı dışında bırakılmıştı. Cezalar hakkında ise uzlaşma sonucunda belirlenen vergilere göre düzeltme yapılması yönündeki hüküm gereği, uzlaşma komisyonlarının vergi asıllarında pek fazla indirim gitmemesi nedeniyle cezalar konusunda da pek bir değişiklik olmamakta ve uzlaşma müessesesinin 205 sayılı kanun gerekçesinde belirtilen amacıyla çelişkili bir durum ortaya çıkmaktaydı.

01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı kanunla VUK Ek madde 1’de yapılan değişiklikle vergi ziyai cezaları da uzlaşmanın kapsamı içine alınmıştır.

TSU’ ya konu edilebilen ve TSU’ nın kapsamı dışında bulunan cezalar yönünden yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

a. Uzlaşma Konusu Olan Cezalar

Uzlaşmanın kapsamını belirleyen Uzlaşma Yönetmeliğinin 2. maddesinde yapılan “*Bu yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza hariç) girer*” vergi ziyai cezalarının TSU kapsamına girdiği belirtilmektedir.

⁹⁰ Candan, a.g.e., s.277.

VUK' nun da 5728 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda 344. maddenin üçüncü fıkrası yeni değişiklik sonucunda ikinci fıkra olmuştur.

213 sayılı VUK' nun 344. maddesinde ise vergi ziyai cezası Őu şekilde düzenlemiştir: “341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359'uncu madde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

Yukarıda yer verilen kanun metinlerinden çıkarılan sonuç, TSU'ya konu edilebilecek cezalar sadece vergi ziyai cezalarıdır. Vergi ziyai cezasının düzenleyen VUK 344. maddenin birinci fıkrasında tanımlandığı üzere “mükellef veya ceza sorumlusu hakkında ziya uğratan verginin bir katı tutarında kesilecek olan vergi ziyai cezaları ile üçüncü fıkrada belirtilen kanuni süresinden sonra mükelleflerce kendiliğinden verilen beyannameler (vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç) için kesilecek olan yüzde elli oranındaki vergi ziyai cezaları TSU'ya konu edilebilir”.

b. Uzlaşma Konusu Dışında Kalan Cezalar

Çalışmanın 2.2.3.1. bölümünde yapılan açıklamalar dikkate alındığında Uzlaşma yönetmeliğinin kapsamını belirtilen 2. maddesi parantez içi hüküm ile belirtildiği üzere VUK' nun 344. maddesi ikinci fıkrası uyarınca (5728 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu üçüncü fıkra ikinci fıkra olmuştur.) VUK' nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık fiilleri nedeniyle kayba uğratan verginin üç katı tutarında kesilecek olan vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları TSU kapsamı dışındadır.

VUK' nun 336. maddesi uyarınca usulsüzlük ile vergi ziyayı suçunun birleşmesi halinde, miktar olarak en ağır olan cezanın kesilmesi gerekmekte olup, bu şekilde kesilen usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına girip girmeyeceği tartışmalıdır⁹¹.

Haklarında VUK' nun 359. maddesindeki kaçakçılık suçları nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezası kesilen mükellefler hakkında yargı organlarının aksi yönde karar verilmesi halinde yani vergi ziyasına neden olan suçun üç kat değil bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren bir suç olduğu yönünde karar verilmesi halinde, bu mükelleflerin söz konusu yargı kararı sonucuna göre kesilecek olan vergi ziyayı cezasını TSU konusu yapıp yapamayacağı hakkında VUK ve Uzlaşma Yönetmeliği'nde herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

Fakat Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin vergilendirme bölümü 246. maddesinde vergi mahkemesi kararları üzerine, karara dayanılarak vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellef ve ceza muhatabına tebliğ edileceği belirtilmektedir⁹².

Yargı kararı üzerine mükellef hakkında daha önce yapılmış olan ve kaçakçılık suçuna dayalı tarhiyat nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi nedeniyle uzlaşmadan yararlanma hakkı olmayan mükellefin, yargı kararına göre yapılacak düzetme ile mükellef veya ceza muhatabına gönderilmek üzere yeni bir vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenecek olması verginin tarh edildiği fakat tebliğ ve tahakkuk aşaması gerçekleşmediği için mükellefin ilgili vergi ve ceza hakkında TSU' dan yararlanması gerekir.

VUK' nun 376. maddesinde kanunlaşmış olan cezalarda indirim uygulamasından yararlanılmış olan cezalar hakkında da uzlaşmadan yararlanılması mümkün değildir⁹³.

C. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOŞULLARI

TSU' ya başvurabilmek için, ilgili vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmiş, ceza kesilmiş ve mükellefe ihbarnamenin gönderilmiş olması ve mükellef tarafından tebellüğ edilmiş olması gerekir. Ayrıca mükellef veya ceza sorumlusu tarafından aynı tarhiyata ilişkin olarak TÖU talebinde bulunulmamış olması gerekir⁹⁴.

⁹¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 243.

⁹² Küçükaya, a.g.e., s.145.

⁹³ Candan, a.g.e., s. 286

⁹⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 244.

VUK' nun Ek 1. maddesine göre, tarh edilen verginin ve buna bağı olarak kesilen vergi ziyayı cezasının tarh yöntemi ve miktarı bakımından uzlaşmaya konu edilebiliyor olması bu verginin veya kesilen cezanın tahakkuk edecek miktarı hakkında mükellef veya ceza sorumlusu ile vergi idaresinin uzlaşabilmeleri için yeterli değildir. Buna ilaveten uzlaşma başvurusunda bulunan kişinin VUK Ek 1. madde de yer alan ve vergi kaybının nedeni olarak ileri sürülebilir durumlardan en az bir tanesinin meydana geldiğini ileri sürmesi ve komisyon tarafında da bu hususun kabul edilmesi gerekir⁹⁵.

VUK Ek 1. maddesinde vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin gerekçesi olarak aranan durumlar şunlardır:

- *Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek,*
- *VUK 369 uncu maddedeki yanılmadan kaynaklanmış olması,*
- *VUK' nun 116,117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışın her türlü maddi hata bulunması,*
- *Yargı kararları ile idarenin uyumsuzluk konusu olan olayda farklı görüşte olduklarının ileri sürülmesi.*

Kanunda sayılan tüm bu hususlar, kasıt unsuru taşımayan hallerdir. Bu sayılanlar dışında bir sebeple TSU ya başvuru yapılamaması gerekirken, uygulamada idare tarafından uzlaşmanın amacı da göz önünde bulundurularak oldukça esnek davranıldığı ve şartlara bakılmaksızın her türlü halde uzlaşma yapıldığı görülmektedir⁹⁶.

D. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Tarhiyat sonrası uzlaşma vergilerin tarh edilme aşamasından sonra veya cezaların kesilmiş olmasından sonra başvurulabilecek idari çözüm yollarından biridir. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmek için mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamış olması gerekir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşılabilir maksimum vergi ya da ceza tutarı hakkında tutar yönünden hiçbir yetki sınırlaması olmamasına rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşmada, vergi aslı ve ceza tutarı yönünden, komisyonlar belirli sınırlamalara tabi tutulmuştur.

⁹⁵ Candan, a.g.e., s. 288

⁹⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 245.

Komisyonların yetki sınırları belirlenirken tutarların komisyon tarafından uzlaşılabilir vergi tutarı itibariyle belirlenmiş olması ceza tutarlarının komisyon tespitinde göz önünde bulundurulmaması şeklinde netice doğurmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 2000/3 Sıra No.lu VUK İç Genelgesinde; *“mükelleflerin sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunması halinde dahi yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde kalıyorsa, kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebinin bu komisyonda görüşüleceğini ifade etmiştir”*. Bundan dolayı komisyon tespit edilirken vergi aslı ve ceza bir arada olsa dahi sadece vergi aslı tutarına bakılarak karar verilmesi icap etmektedir. Yapılmış olan tarhiyat hangi dönemle ilgili olursa olsun komisyon tespiti uzlaşmanın talep edildiği dönemde geçerli tutarlara göre belirlenir⁹⁷.

5736 sayılı kanun ve VUK' na göre talepler, uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirmeye alınacaktır. Komisyonların oluşumu ve uzlaşmaya yetkili oldukları tutarlar bölgeler itibariyle değişebildiği gibi mali idarenin örgütlenme yapısına ya da buna benzer etkenlere göre değişiklik arz edebilmektedir⁹⁸.

Uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşmaya konu edilebilecek vergi tutarlarına ilişkin yetki sınırları 352, 360 ve 372 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Uzlaşma komisyonlarının tutar, mekan ve konu itibariyle oluşturulması hususundaki yetki Maliye Bakanlığı'ndadır. Bakanlık, uzlaşma komisyonlarının yetkili olacakları üst sınırı yani maksimum vergi tutarlarını belirleme konusunda da yetkilidir. Komisyonların yetki sınırları ise vergi miktarı yönünden belirlenmiş olup, parasal tutarlar olarak tespit edilmiştir. Maliye Bakanlığı TSU Komisyonlarını aşağıda belirtildiği şekilde gruplandırmıştır⁹⁹:

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu.

⁹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 310.

⁹⁸ Zuhâl Kızılot, “Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları”, *Yaklaşım*, Sayı: 184, Nisan 2008, ss. 272-275.

⁹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 310.

Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırları ise 352 No’lu VUK Genel Tebliğinde şu şekilde belirtilmiştir¹⁰⁰:

I- Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Tablo 1: Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

Grup	İl	Yetki Sınırı
Büyük Mükellefler V.D.B.*	İstanbul	2.000.000
İstanbul V.D.B.	İstanbul	900.000
I. Grup V.D.B.	Ankara, İzmir	750.000
II. Grup V.D.B.	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000
III. Grup V.D.B.	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000
IV. Grup V.D.B.	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, K.Maraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000

Kaynak: 352 No’lu VUK Genel Tebliği

*372 no’lu VUK Genel Tebliğ ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu sisteme eklenmiş ve yetki sınırı tespit edilmiştir.

II- Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

Tablo 2: Vergi Dairesi Müdürlükleri (İlçe) Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

Grup	İl	Yetki Sınırı
İstanbul V.D.B.	İstanbul	35.000
I.Grup	Ankara, İzmir	30.000
II.Grup	Adana, Antalya, Kocaeli, Bursa, Mersin, Konya	25.000
III.Grup	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	20.000
IV.Grup	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, K.Maraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	15.000

Kaynak: 352 No’lu VUK Genel Tebliği

¹⁰⁰ 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

III- Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları yetki Sınırları

Tablo 3: Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

Grup	İl	Yetki Sınırı
I.Grup	Ankara, İzmir	6.000
II.Grup	Adana, Antalya, Kocaeli, Bursa, Mersin, Konya	5.000
III.Grup	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	4.000
IV.Grup	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, K.Maraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	3.000

Kaynak: 352 No'lu VUK Genel Tebliği

IV- Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulamayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırları ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir.

Tablo 4: Vergi Dairesi Başkanlığı Bulunmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

Komisyon	Yetki Sınırı
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	2.000.000
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu*	50.000
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	15.000
Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu	3.000

Kaynak: 352 No'lu VUK Genel Tebliği

* Defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sınırı (Vergi Dairesi Başkanlığı Bulunmayan İllerde) 200.000-TL iken 360 no'lu VUK Genel Tebliği ile 50.000-TL olarak değiştirilmiştir. Yine 360 no'lu tebliğ ile vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu yetki sınırları tespit edilmiştir.

V- Vergi Usul Kanunu 356 No.lu Genel Tebliğ ile getirilen yeni düzenlemeye göre; İl Merkezlerinde (Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerde Büyükşehir Mücavir Alan Sınırları İçindeki) vergi dairesi müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir.

Tablo 5: Büyükşehir Mücavir Alanı İçindeki Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

Grup	İl	Yetki Sınırı
İstanbul V.D.B.	İstanbul	35.000
I.Grup	Ankara, İzmir	12.500
II.Grup	Adana, Antalya, Kocaeli, Bursa, Mersin, Konya	7.500
III.Grup	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	5.000
IV.Grup	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, K.Maraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	3.000
Defterdarlıklar		3.000

Kaynak: 356 No'lu VUK Genel Tebliği

E. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA SÜRECİ

1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebi mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvuruda bulunması gerekmektedir. Uzlaşma talep dilekçesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ya da uzlaşma konusunda yetkilendirilmiş olan komisyonların sekreterlik hizmetlerini ifa eden birime verilir. Talep dilekçesi iadeli taahhütlü posta yoluyla da gönderilebilir¹⁰¹.

Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması şart olmakla birlikte okuma yazma bilmeyenlerce sözlü olarak yapılan başvurular tutanağa geçirilerek mükellef tarafından parmak basılması suretiyle de talep geçerli olacaktır. Mükellef vekili tarafından yapılacak başvuruda noterde düzenlenmiş olan vekaletnamenin eklenmesi gerekir. Vekaletnamede başvuruda bulunan kişinin uzlaşma talep etmeye, uzlaşma görüşmelerine katılmaya ve

¹⁰¹ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Uzlaşma Yönetmeliği, md. 7.

düzenlenecek tutanakları imzalama konusunda vekil tayin edildiğinin açıkça yazılmış olması da aranmaktadır¹⁰².

Mükelleflerin talepte bulunması asıl olmakla birlikte, sadece re'sen yapılan tarhiyatlarda vergi daireleri herhangi bir yükümlülük altına girmeden mükellefleri uzlaşmaya davet edebilirler. Bu talep re'sen tarhiyat sonrası mükellefe gönderilen ihbarnameleri ile gönderilen bir yazı ile yapılmaktadır.

Uzlaşma talep dilekçesinde aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır¹⁰³:

- Mükellefin adı soyadı, unvanı, adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Mükellefin hesap numarası,
- Uzlaşma talep edilen vergi ve cezanın türü ve miktarı,
- Vergi/Ceza İhbarnamesinin tarih ve sayısı,
- İhbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarih,
- Uzlaşma talebi için gösterilen gerekçe,
- Tarih ve imza.

2. Uzlaşma Talep Süresi

Uzlaşma talebi vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellef tarafından tebellüğ edilmesini izleyen 30 günlük süre zarfında yapılmış olması gerekir¹⁰⁴.

Bu süre yargısal çözüm yoluna başvuru süresine denk gelmektedir¹⁰⁵. Süre tespitinde amaçlanan; ihbarnameye istinaden dava açılması, cezalar hakkında indirim için başvurulması ve uzlaşma talep edilmesinin aynı zaman zarfında yapılmasının sağlanmasıdır. 30 günlük başvuru süresi hak düşürücü bir süredir¹⁰⁶.

VUK' nun 13. maddesindeki mücbir sebepler vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olduğundan uzlaşma talep süresini etkilemeyecektir. Fakat Maliye Bakanlığı mücbir sebeplerin uzlaşma tarihini erteleyeceği şeklinde görüşü vardır. Uzlaşma talep süresi içerisinde aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açılmış ise uzlaşma

¹⁰² Özyer, a.g.e., s. 817.

¹⁰³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 246.

¹⁰⁴ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 9.

¹⁰⁵ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 251.

¹⁰⁶ Özyer, a.g.e., s. 819.

sonuçlanıncaya kadar davaya bakılmaz fakat mahkemenin davaya bakıp karar vermiş olması halinde karar geçersizdir¹⁰⁷.

Mali tatil uygulaması her yılın temmuz ayının birinden yirmisine kadardır. Eğer uzlaşma talep süresinin son günü mali tatile rastlarsa talep süresi, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır. Mali tatil nedeniyle süre uzaması sadece tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerli olup, tarhiyat öncesi uzlaşma talep süresini etkilemez¹⁰⁸.

3. Kısmi Uzlaşma Talebi

TSU' yı düzenleyen VUK' nun Ek 1. maddesinde “... *Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir...*” denilerek TSU müessesesinde kısmi uzlaşma imkanı getirilmiştir¹⁰⁹.

Fakat TSU ile ilgili 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı yönetmeliğin uzlaşma talebi başlıklı 7. maddesinde 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı yönetmelikle yapılan değişiklik sonucunda yer alan ifade “*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz*” ile kısmi uzlaşma imkanı ortadan kaldırılmıştır¹¹⁰.

Yönetmeliğin bu hükmü Danıştay tarafından iptal edilmiştir. İptal gerekçesi ise; kanunla konulmuş olan kısmi uzlaşma hakkının, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali gerekçesiyle iptal etmiştir¹¹¹.

Danıştay'ın iptal kararının ardından herhangi bir düzenleme yapılmadığı için halen tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşmanın talep edilmesi mümkündür. Mükellefler, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma

¹⁰⁷ Kızılot, a.g.e., s. 251.

¹⁰⁸ Nas, a.g.t., s. 123.

¹⁰⁹ VUK. m. Ek 1.

¹¹⁰ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 7.

¹¹¹ Özyer, a.g.e., s. 818.

başvuru talebini bu matrah farklarına isabet eden vergi miktarlarından biri veya birkaçı için yapabilecek olup, diğerlerini yargıya taşıyabilecektir¹¹².

VUK Ek 7. maddenin üçüncü fıkrasında “*Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açamaz*” ifadesindeki parantez içi hükümde vurgulandığı üzere kısmi uzlaşma talep edilirken vergi aslı yanında buna ilişkin ceza için de uzlaşma talep edilmiş sayılacaktır. Yani vergi aslı için uzlaşma istenip vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edilmemesi düşünülemez.

4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep dilekçelerinin uzlaşma komisyonunca inceleneceği ilgili hükümler mevcut olup bu incelemenin nasıl yapılacağı şu şekilde açıklanmıştır.

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine uzlaşma komisyonuna sekreteryaya hizmeti veren birim tarafından talep komisyona iletilmeden önce, talebin uygun şekilde yapıp yapılmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi dahilinde bulunup bulunmadığı yönünden incelenir.

Bu inceleme sonucunda talebin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespiti durumunda uzlaşma talebi reddedilir¹¹³.

Mükellefe yetkili olmayan bir uzlaşma komisyonu belirtilmiş ve yetkili olmayan bir uzlaşma komisyonu gösterilmesi halinde uzlaşma tabi reddedilmemelidir. Çünkü, idarenin kusuru nedeniyle mükellef uzlaşma talebinin reddi ile dava açma ve cezada indirim talep etme hakkını kaybedecektir. Bu gibi durumlarda VUK 147 no’lu genel tebliğ uyarınca; uzlaşma talebi kabul edilmeli ve uzlaşma vaki olmadığına dair tutanak düzenlenmek suretiyle mükellefe yetkili uzlaşma komisyonuna başvurabilmesi için ek süre sağlanması gerekmektedir¹¹⁴.

¹¹² Candan, a.g.e., s.311.

¹¹³ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 260.

¹¹⁴ Özyer, a.g.e., s. 820.

Mükellefin uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddi halinde, henüz 30 günlük uzlaşma talep süresi dolmamışsa ret yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması koşuluyla mükellef şekle veya usule ilişkin hatayı düzeltip ikinci kez uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durumdaki mükellef ikinci kez uzlaşma başvurusu talep etmek yerine eğer dava açma süresi dolmamış ise dava yoluna da gidebilir¹¹⁵.

Uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılırsa, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini taşıyan vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yeri ve saati komisyon sekretaryası tarafından düzenlenecek bir yazı ile uzlaşma görüşmesinin yapılacağı tarihten en az 15 gün önce bildirilir. Mükellefin yazılı talebi halinde 15 günlük süre beklenmeksizin uzlaşma görüşmesinin yapılacağı daha erken bir tarih belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK' nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Yapılan tebligatın alındısı uzlaşma dosyasına konulur¹¹⁶.

5. Uzlaşma Görüşmeleri

Mükellefin, ceza sorumlusunun ya da mükellefin vekilinin belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması durumunda, uzlaşma komisyonunca uyuşmazlık esas yönünden incelenmeye başlanır¹¹⁷.

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir bulundurabilir. Bu durum isteğe bağlıdır. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde görüş açıklamak üzere bulunurlar, uzlaşma görüşmesi ile ilgili tutanakları imzalayamazlar,¹¹⁸ şerh düşemezler¹¹⁹.

Uzlaşma komisyonu toplandıktan sonra uzlaşma talebi; uzlaşmayı talep edenin açıklamaları, ibraz ettikleri defter ve belgelere, tarhiyat ve cezanın dayanağı olan deliller ile yargı organlarının benzer durumlara ilişkin içtihatlarına ve Maliye Bakanlığının tebliğ ve muktezalarına dayanılarak incelenir¹²⁰.

¹¹⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 252.

¹¹⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 260.

¹¹⁷ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 253.

¹¹⁸ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 10.

¹¹⁹ Özyer, a.g.e., s. 820.

¹²⁰ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 253.

Uzlaşma görüşmesinin aynı günde sonuçlandırılmaması ya da daha ayrıntılı bir inceleme ve araştırma yapılmasının gerektiği durumlarda uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen bir tarihte ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek olan ileri bir tarihe ertelenebilir. Uzlaşmanın ertelenmesi durumu uzlaşma komisyonu başkan ve üyelerince imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır¹²¹.

Uzlaşma görüşmelerinde vergi aslı ve cezalarda hangi tutarda veya oranda indirim yapılacağı konusunda belirlenmiş ölçütler yoktur. Bu husus tamamen uzlaşma komisyonunun yetkisi dahilindedir¹²².

Uzlaşma görüşmeleri mükellefle komisyon arasında yapılan pazarlık esasına dayanmakta olup, komisyonların genel eğilimi vergi aslı üzerinde indirim yapılmaksızın ya da çok az bir miktar indirim yapılarak cezalarda yüzde doksana varan indirim yapılması şeklindedir. Uzlaşma komisyonlarında tarhiyatın gerekçesi üzerinde durulmamakla birlikte Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında bu husus ele alınmakta ve bu gerekçeyle vergi aslında da önemli indirimler yapılmaktadır¹²³.

F. TARHIYAT SONRASI UZLAŞMANIN KESİNLİĞİ

Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma komisyonlarınca düzenlenecek uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılmış olan ve tutanakla tespit edilmiş olan hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette bulunulamaz¹²⁴.

Aynı ihbarnamede vergi aslıyla birlikte tebliğ edilen ceza hakkında uzlaşılmış olması halinde vergi aslı üzerinde de uzlaşmaya varıldığı kabul edilecektir. Bu durumda mükellef vergi aslı için dava yoluna gidemez.

Uzlaşılan vergilendirme dönemi hakkında, mükellefin hesapları tekrar incelemeye tabi tutulup, cezalı vergi tarhiyatı yapılamaz¹²⁵.

¹²¹ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 11.

¹²² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 254.

¹²³ Özyer, a.g.e., s. 821.

¹²⁴ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 12.

¹²⁵ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 266.

Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat ve cezanın uzlaşmaya konu edilmesi ve görüşmeler sonucunda uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşmanın kesinliğinden söz edilemez¹²⁶.

G. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA GÖRÜŞMELERİNDE ORTAYA ÇIKABİLECEK DURUMLAR VE SONUÇLARI

Uzlaşma görüşmeleri esnasında ortaya çıkabilecek olan durumlar uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesidir.

1. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma görüşmesi sonucunda mükellefle idare arasında uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Düzenlenen tutanağın her bir nüshası komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası uzlaşma görüşmesine katılan mükellefe veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası da gerekli işlemler yapılmak 3 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşturulan uzlaşma dosyasında saklanır. Tutanağın altına (*Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda/.... Tarihinde aldım.*) ibaresi ile birlikte mükellef veya vekilinin imzası karşılığında tebliğ edilir ve tebliğ işlemi gerçekleşmiş olur¹²⁷.

Bu tutanak mükellefe vergi dairesince ayrıca tebliğ edilmez. Bu nedenle tutanağın teslimiyle birlikte tebliğ ve tahakkuk aşaması da gerçekleşmiş olur yani tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır¹²⁸. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz¹²⁹.

Uzlaşmanın sağlanması halinde eğer mükellef tarafından uzlaşma talebinden önce aynı konuyla ilgili olarak dava açılmış ise, uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır¹³⁰.

¹²⁶ Özyer, a.g.e., s. 824.

¹²⁷ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 10.

¹²⁸ Özyer, a.g.e., s. 821.

¹²⁹ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 12.

¹³⁰ Kızılot – Kızılot, a.g.e., s. 268.

Uzlaşmanın sağlanması halinde, düzenlenen ve uzlaşma görüşmesi esnasında hazır bulunan mükellef veya vekiline tebliğ edilen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların normal vade tarihinden önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında eğer ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Verginin uzlaşma yoluyla kesinleşmesi halinde; gecikme faizi ilgili verginin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar hesaplanır. Ancak uzlaşılan vergi her ne şekilde olursa olsun uzlaşma tarihinden önce ödenmiş ise bu durumda gecikme faizi, verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanır¹³¹.

2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşmanın vaki olmaması (sağlanamaması) ile belirtilmek istenilen; yükümlü ile idarenin, uzlaşmanın diğer koşullarını yerine getirmelerine rağmen, görüşmeler sonucunda vergi ve cezaların miktarı konusunda anlaşmaya varamamış olmalarıdır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellefler uzlaşılamayan vergi ve cezalar için tekrar uzlaşma talebinde bulunamazlar¹³².

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde komisyonun nihai teklifi tutanağa geçirilir. Mükellef, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olan dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirebilir. Bu durumda dilekçe tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş (sağlanmış) sayılır¹³³.

Burada yapılmak istenen, mükellefe dava açma süresi sonuna kadar idarenin nihai teklifini düşünmek için fırsat vermek olup, benzer uygulama il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında yapılan uzlaşmalarda da mevcuttur¹³⁴.

Uzlaşma başvurusunun usulüne uygun olarak yapılmış olması kaydıyla mükelleflerin uzlaşılamayan vergi ve cezalar hakkında dava açma hakkı vardır. Bu

¹³¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 255.

¹³² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 256.

¹³³ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 10.

¹³⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 256.

durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar¹³⁵.

Mükellef veya ceza sorumlusu, uzlaşma talebinden önce uzlaşma konusu ile ilgili olarak dava açmış ise, mahkeme uzlaşma görüşmelerinin bitimine kadar ertelenir. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşma görüşmesi yapılmış yani bitmiş olmasına rağmen uzlaşma süreci henüz tamamlanmamıştır. Mükellefe tanınan dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklifini kabul etme imkanı olduğundan, dava açma süresinin sonuna kadar beklenir. Bu tarihten itibaren vergi dairesince durumun mahkemeye bildirilmesi sonucunda durmuş olan davanın görülmesine mahkemece devam edilir. Uzlaşma sürecinin bitmesi beklenmeksizin dava görülür ve karara bağlanırsa verilmiş olan karar hükümsüz sayılır¹³⁶.

3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşmanın temin edilememesi şu hallere bağlanmıştır¹³⁷:

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

VUK' nun Ek 7. maddesine göre, uzlaşma talep edilen vergi ve cezalar için sadece uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açılabilir hükmü gereğince, uzlaşma temin edilemediği takdirde dava açılmayacağı sonucu çıkmaktadır. Fakat Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13. maddesindeki "*Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar hakkında ancak uzlaşma olmadığı veya temin edilemediği takdirde yargı yoluna gidebilir*". Şeklindeki düzenleme ile Maliye Bakanlığı TSU müessesesinde uzlaşmanın vaki olmaması ile uzlaşmanın temin edilememesi arasında dava yönünden olan farklılığı kaldırmış ve 205 sayılı kanun gerekçesinde belirtilen uzlaşmanın amacı doğrultusunda bir düzenleme yapmıştır.

¹³⁵ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 268.

¹³⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 257.

¹³⁷ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı UY., m. 10.

Uzlaşmanın temin edilememesi hali ile vaki olmaması arasında ortaya çıkan sonuçlar bakımından tek fark vaki olmama halinde mükellefin düşünme fırsatı olması ve yargı yoluna başvuru süresi dolana kadar komisyonun nihai teklifini kabul edip uzlaşabilmesidir. Uzlaşmanın temin edilememiş olması durumunda tutanak, belirlenen uzlaşma gününden daha sonraki bir tarihte tebliğ edilebileceği için dava açma süresi, uzlaşma görüşmesinin yapılmış olması gereken gün ile tutanağın mükellefe tebliğ edildiği tarih arasındaki süre kadar farklı olacaktır. Yani uzlaşmanın vaki olmaması haline göre bu aradaki süre farkı kadar dava açma süresi uzamış olacaktır¹³⁸.

¹³⁸ Özyer, a.g.e., s. 823.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN YERİ VE ÖNEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. UZLAŞMA MÜESSESİNİN FAYDALI YÖNLERİ

Uzlaşma müessesesinin faydalı olan yönleri uzlaşmaya taraf olan mükellefler ve ceza sorumluları, vergi idaresi ile uzlaşma sonrası aşamada ilişkisi bulunan yargı mercileri açısından ele alınacaktır.

A. MÜKELLEFLER VE CEZA SORUMLULARI AÇISINDAN

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yöntemlerinden biri olan uzlaşma müessesesi seçimsel bir haktır. Yani mükellefler bu yolu kullanıp kullanmama konusunda diğer yöntemlere göre avantaj ve dezavantajlarını değerlendirerek tercihini ortaya koyacaktır. Bu nedenle uzlaşma müessesesinin varlığı mükellefin alternatif çözüm yollarını artırması bakımından mükellefler açısından bir fayda sağlamaktadır. Diğer çözüm yolları ile mukayese edildiğinde de faydalı olan yönlerinin sayısı artmaktadır.

Mükelleflerin uyuşmazlık sonucunda yargı mercilerine başvurması yani dava açması neticesinde uyuşmazlığın çözüme kavuşması uzun bir zaman sürecini gerektirmektedir. Mükellefler dava sonuçlanıncaya kadar zaman, emek ve maddi kayba uğrayacaklardır. Fakat uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenen tutanakların gereği vergi dairelerince derhal yerine getirileceği için mükellefler uyuşmazlığı kısa bir süre içerisinde sonuçlandırmış olmanın rahatlığını yaşayacaklardır¹.

İdari çözüm aşamalarından biri olan uzlaşma müessesesi başvuru işlemlerinin basitliği ve kolay oluşu, herhangi bir başvuru ya da karar harcı gerektirmemesi ve yargısal

¹ Serim, a.g.m., s. 97.

sürece göre çok kısa bir sürede sonuç vermesi nedeniyle mükellefler tarafından tercih edilen bir yöntemdir².

Mükellefler uyuşmazlığa karşı dava açma yolunu tercih etmelerinde, yargı sürecinin daha karmaşık bir yapı ve prosedürlere tabi olması nedeniyle avukat tutması gerekeceği için uzlaşma esnasında bu harcamalardan kurtulmuş olmaktadır.

Yargı süreci belirsizlikleri bünyesinde barındıran bir yapıya sahiptir, yani mükellefler uyuşmazlığı davaya götürmeleri konusunda kendilerini ne kadar haklı görürse görsünler davanın sonucu hakkında kesin bir tahminde bulunmak zordur. Fakat uzlaşma yolunun tercih edilmesi halinde mükellefler vergi aslında ve cezalarda ortalama olarak ne kadar indirim elde edeceğini daha önceki uygulamalar dikkate alındığında tahmin edebilirler. Bu nedenle uzlaşma sonucunda uyuşmazlığın kısa bir sürede ve mükellef tarafından beklenen şekilde çözüme kavuşmuş olması mükelleflerin psikolojik olarak kendilerini huzurlu hissetmelerini sağlayacaktır.

Uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarı, uzlaşma tutanağının mükellef tarafından tebellüğ edildiği tarih izleyen 30 günlük süre zarfında ödenmesi gerekir. Yani uzlaşma mükelleflere ödeme yapmak için ek bir süre imkanı tanır ve uzlaşılan vergi ve cezanın ödenmemiş olması da uzlaşmayı geçersiz kılmaz, sadece tahsilat 6183 sayılı kanun hükümleri gereğince yapılır. Fakat idari çözüm yöntemlerinden pişmanlık ve cezalarda indirim talep edilmiş olması halinde, ödemenin öngörülen şekilde yapılmaması pişmanlığı geçersiz kılacağı gibi indirim talebi de kabul edilmez.

Mükellefler uzlaşma görüşmeleri öncesinde inceleme raporuyla önerilen tarhiyat veya vergi dairesince yapılan tarhiyatta göre uzlaşma sonucunda daha az vergi ve ceza tutarı konusunda anlaşarak kazançlı çıkacaktır³. Vergi yargısında davalar dosya üzerinden incelendiği için davanın seyri konusunda mükelleflerin herhangi bir inisiyatifi olmamakla birlikte, uzlaşmada mükellefin idare ile karşılıklı olarak müzakerede bulunması imkanı olması mükellefin tutar konusundaki pazarlığı etkileyebilmesi söz konusudur⁴.

² Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, *Vergi Sorunları*, S.221, s. 131.

³ Serim, a.g.m., s. 101.

⁴ Nas, a.g.t., s. 188.

B. İDARE AÇISINDAN

Uzlaşma komisyonlarınca düzenlenen uzlaşma tutanakları kesin olup, yargı ve şikayet yolu kapalı olduğu için uzlaşma tutanaklarının gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Uzlaşma tutanakları mükellefe uzlaşma görüşmeleri esnasında tebliğ edildiği için ve bu tutanaklar aynı zamanda tahakkuk fişi yerine de geçtiği için vergilendirmenin son aşaması olan tahsil aşamasına hızla gelinmiş olur ve mükellefler uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarını ödediklerinde kamu alacağı tahsil edilmiş olur. Bu durum 205 sayılı kanunun gerekçesinde uzlaşma ile ulaşılmak istenen kamu alacağının hızlı tahsil edilmesi amacıyla örtüşmektedir.

Uyuşmazlığın yargı yoluna taşınması durumuna kıyasla, vergi alacağının dava sonuçlanıncaya kadar tahsilinin gecikmesi ve farklı yargı kararları nedeniyle değer kaybına uğramasının ve şüpheli alacak haline gelmesinin önüne geçilmiş olmaktadır. İdare, mükellefin davayı kazanması sonucunda belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi alacağını tahsil etme imkanına kavuşmuş olmaktadır. İdare dava giderlerinden ve mahkemelerdeki davaları takip etmek için harcayacağı emek ve zaman kaybından kurtulmuş olmaktadır⁵.

Uyuşmazlığın barışçıl biçimde sona erdirilmesi, mükellef ile idare arasında güven oluşturacak ve karşılıklı bilgi alışverişi ile ileride çıkması muhtemel uyuşmazlıklarda engellenme imkanına kavuşulacaktır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi dairesinin yükü büyük ölçüde azalmış olacaktır. İnceleme raporlarından doğan vergi ve cezaların miktarının hesaplanması inceleme elemanları tarafından yapılmakta olması yanında uzlaşma komisyonlarınca düzenlenen tutanaklar tahakkuk fişi yerine geçtiği için vergi dairesine kalan iş, sadece vergi ve cezaların tahsili olmaktadır⁶.

C. YARGI ORGANLARI AÇISINDAN

Vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine intikal etmeden idari aşamada uzlaşma ile çözüme kavuşturulması, yargının iş yükünü azaltmakta ve mevcut bulunan dosyalar üzerinde daha fazla çalışılarak daha etkin kararlar alınmasını sağlamaktadır. Aksi halde yargının iş yükü mevcut durumuna göre daha fazla artacak ve yargılamanın sağlıklı ve

⁵ Serim, a.g.m., s. 100.

⁶ Vardal, a.g.t., s. 84.

etkin bir şekilde işlemesi sekteye uğramış ve davaların sonuçlanma süresi uzamış olacaktır⁷.

II. UZLAŞMA MÜESSESİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

Anayasamızda yer alan ilkeler ile vergi hukukunun temel ilkeleri birbirine sıkı şekilde bağlıdır. Bu ilkelerden önemli olan ikisi ise verginin yasallığı ilkesi ile vergi kanunları önünde eşitlik ilkesidir.

Uzlaşma müessesesinin yukarıda belirtilen faydalı yönleri bulunması karşısında bu müesseseye yöneltilen birtakım eleştirilerde mevcut olup söz konusu eleştirilere aşağıda yer verilmiştir.

A. EŞİTLİK İLKESİNE AYKIRILIK

Vergilemede eşitlik ilkesi yatay eşitlik ve dikey eşitlik ayrımı içinde incelenir. Yatay eşitlik vergilendirme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) olan kişilerin eşit işleme tabi olmasını ifade ederken, dikey eşitlik ise durumları aynı olmayan kişilerin farklılık ölçüsünde farklı işleme tabi olması gerektiğini ifade eder.

Yatay eşitlik, hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesi ile ilgilidir. Dikey eşitlik ise yasa koyucunun tercihlerine ve sosyal devlet anlayışına göre belirlenir. Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme görevi yasama organına aittir. Yasama organı vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkabilecek eşitsizlikleri dikkate alarak farklı düzenlemeler yapar⁸.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 10. maddesinde de bu durum şöyle belirtilmiştir. *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”*

Anayasamızın 10.maddesindeki kanun önünde eşitlik ilkesi ise vergi uzlaşmalarında idarenin vergi ve cezanın miktarı konusunda serbest iradesiyle belirlediği

⁷ Serim, a.g.m., s. 101.

⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 41.

yeni tutarlar, mükelleflerin ödeme gücüne göre veya kazanç miktarına göre belirlenmiş oransal eşitlik göz önünde bulundurulmadığı ve sadece uzlaşmaya taraf olmuş olan mükelleflere yönelik bir indirim uygulanması nedeniyle mükelleflerin kanun önünde eşitliği ilkesine de ters bir durum ortaya çıkmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında vergi kanunları ve uzlaşma müessesesi değerlendirildiğinde, vergide eşitlik ilkesinin bir hukuki yönü bir de mali yönü bulunmaktadır. Eşitlik ilkesinin hukuki yönü vergi kanunları karşısında herkesin eşit olmasını ifade eder. Mali yönü ise kişilerin ödeme gücü yönünden eşitliği ile ilgilidir. Vergide eşitlik ilkesine göre ödeme gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı vergi alınmasını gerektirir.

Uzlaşma müessesesinden faydalanan mükelleflerin olması gerekenden daha az vergi ve ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunun bozulmuş olduğu ve bu durumun Anayasamızda yer alan eşitlik ilkesine aykırı olması nedeniyle, uzlaşma müessesesi eleştirilmektedir⁹. Farklı durumda olan ve uzlaşma görüşmelerine katılan mükelleflere aynı tutarda veya oranda indirim talep edilmesi de eşitlik ilkesine aykırıdır.

Kanun karşısında her bakımdan aynı olan iki vergi mükellefinden birinin uzlaşma yoluna müracaat ederek, diğerine nazaran daha az miktarda vergi ödemesi, Anayasa’da hüküm altına alınan eşitlik ilkesine ve kanunların objektifliğine aykırı düşmektedir¹⁰.

B. KANUNİLİK İLKESİNE AYKIRILIK

Vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler 1982 Anayasasında dördüncü Bölümde “Vergi Ödevi” başlığı altında 73. madde şöyle düzenlenmiştir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

⁹ Nas, a.g.t., s. 195.

¹⁰ Serim, a.g.m., s. 102.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere, verginin yasallığı ilkesi; vergi veya benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasama organı tarafından, kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesini ifade etmektedir¹¹. İdare ise vergi alanında bağlı yetkiyle donatılmıştır ve kanunla konmuş olan bir vergiyi almama yetkisine de sahip değildir¹².

Anayasanın 73. maddesi gereği vergiler kanunla düzenlenir ve kaldırılır fakat yukarıda bahsedildiği üzere vergi uzlaşmalarında kanun tarafından düzenlenmiş olan ölçütlere göre belirlenmiş olan vergi ve cezaların miktarı başka bir idari organ olan vergi idaresinin serbest iradesiyle yeniden düzenlenmekte yani vergi ve ceza tutarlarında indirimde gidilmektedir. Bu da kanun koyucu da bulunan yasama yetkisinin başka bir organ tarafından kullanılması anlamına gelmektedir.

Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ile yasaklanan husus, kanun adı altında veya kanunla eş değer ya da yasal düzenlemeler yapma yetkisinin devredilmesidir. Eğer bir düzenleyici işlem, mevcut kanun hükümlerini değiştiriyor ve yürürlükten kaldırıyorsa, bu işlem kanun niteliğindedir¹³.

Bu nedenle yasama organı tarafından düzenlenmesi gereken vergi ile ilgili hususların yürütme organı olan vergi idaresince yerine getirilmesi yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı düşmüş olmaktadır.

Kanun koyucunun, sadece konuyu belli ederek bir mali yükümlülüğün idare tarafından ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir. İdareye bazı işlemleri hakkında kanunla açık bir biçimde takdir yetkisi verilmiştir. VUK idarenin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin tali konulara özgü olması kuralının bir istisnası olarak uzlaşma müessesesini kabul etmiştir. Vergi hukukunda uzlaşma müessesesi ile vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecek şekilde idareye takdir yetkisi verilmiştir. Bu duruma örnek olarak, uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma komisyonunun vergi ve cezaların kaldırılmasıyla ilgili olarak herhangi bir sınırlamaya tabi olup olmadığı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁴.

¹¹ Kaneti, a.g.e., s. 36

¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 171.

¹³ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 10. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 203.

¹⁴ Nas, a.g.t., s. 198.

Uzlaşma müessesesinin vergilemede kanunilik ilkesi içinde değerlendirilen cebirlik unsuru (cebren tahsil) ile çelişen diğer yönü ise, uzlaşma müessesesinin karşılıklı görüşmeler sonucunda ikna ve pazarlığa dayalı olarak yapılması ve idarenin üstünlüğüne yer vermemesidir. Vergi devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, mükelleflerden hukuki cebir altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi kıymetlerdir. Oysa pazarlık ve anlaşma yöntemiyle yapılan uzlaşma görüşmelerinde idare ile mükellef eşit şartlarda bir araya gelmektedir¹⁵.

Uzlaşma sonucunda vergi idaresinin kanuna dayanarak tarh etmiş olduğu verginin bir kısmını almaktan vazgeçmesi, böyle bir yetkinin vergi idaresine tanınması, yasaya dayanılarak yapılmış olsa bile, Anayasal bir ilke olan, verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunmaktadır¹⁶.

C. DİĞER ELEŞTİRİLER VE MÜESSESESİNİN AKSAYAN YÖNLERİ

1. Uzlaşma Müessesesinin Yeterince Bilinmemesi

Ülkemizde mükelleflerin bazıları uzlaşma müessesesinin varlığından ve işleyişinden habersiz olmakla birlikte, hangi uyuşmazlık hallerinde uzlaşma talep edebileceğini ve uzlaşma sürecinin nasıl işlediği ve kendisine ne gibi faydaları olacağından habersizdirler. Mükellefler idareyle aralarındaki uyuşmazlık hallerinde bu durumu nasıl çözüme kavuşturacakları konusunda avukatları veya mali müşavirlerinden destek almaktadırlar. Mali müşavir ve avukatların da vergisel süreci ve vergi hukukunu yeterince bilmemeleri yahut bu durumu kendi çıkarlarını gözeterek değerlendirip, mükelleflere uzlaşmaya gitmekten ziyade yargı yoluna gitmeyi önermeleri neticesinde mükellefler uzlaşmadan yararlanma imkanından mahrum kalmaktadır¹⁷.

2. Uzlaşmanın Mükellefin İsteğine Bağlı (Seçimlik Hak) Olması

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemleri herhangi bir uyuşmazlık durumunda mükellefin seçimine bağlı olarak kullanabileceği haklardan oluşmaktadır. İdari çözüm yöntemlerinden birisi tercih edildiğinde diğerini tercih etme imkanı kalmamaktadır.

¹⁵ Vardal, a.g.t., s. 88.

¹⁶ Serim, a.g.m., s. 102.

¹⁷ Kalaycı, a.g.t., s.97.

Mükelleflerin vergi kanunlarını yeterince bilmiyor ya da yanlış yönlendiriliyor olduklarını da göz önüne aldığımızda mükellef seçimlik haklarından birisini kullanarak yanlış bir tercih yaptığında daha optimal olan diğer yöntemi kullanma hakkı ortadan kalmış oluyor. Mükelleflerin uzlaşma müessesesini yeterince tanımıyor oluşu diğer yöntemleri tercih etme yönünde bir eğilim oluşturmaktadır. Uyuşmazlığın çözümü için idari yöntemleri denemeyen veya bunlarda sonuç alamayacağını düşünen mükellefler ise uzlaşma hakkını kullanmadan konuyu yargı mercilerine taşıyabilmektedirler. Bu durumda uzlaşmadan beklenen amaçlardan yargının iş yükünü hafifletme amacına yeterince ulaşılammış olmaktadır.

3. Vergi Affı Beklentisi

Uzlaşma kurumunun etkinliği azaltan faktörlerden birisi de mükelleflerde oluşan vergi affı beklentisidir. Ülkemizde sık uygulamaya getirilen vergi afları sonucunda mükelleflerde yeniden bir vergi affı geleceği yönünde beklenti oluşmasına neden olmaktadır. Mükellefler uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak uzlaşma müessesesinden yararlanarak, uzlaşma görüşmeleri sonucunda kararlaştırılan vergi ve ceza tutarlarını ödeme yoluna gitmektense, uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak yargı yoluna başvurmayı ve yargılamaların uzun sürüyor olması nedeniyle yargılama süreci ile kazanacağı zaman zarfında çıkacak olan vergi affından yararlanmayı düşünmektedirler¹⁸.

4. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Süresinde Ödenmemesi Halinde

Uzlaşmanın Geçerliliğini Koruması

Uzlaşma Müessesesinin VUK' na eklenmesinin altındaki gerekçelerden birisi kamu alacağının olabildiğince hızlı bir şekilde tahsil edilerek Hazineye intikalinin sağlanması olmakla birlikte, mükelleflerin uzlaşma görüşmelerinde kararlaştırılan vergi asılları ve ceza tutarlarını vadesinde ödememeleri halinde uzlaşma geçerliliğini korumaya devam etmekle birlikte, ödenmeyen vergi asılları ve cezalar hakkında 6183 sayılı kanun hükümleri gereğince işlem yapılmaktadır.

¹⁸ Serim, a.g.m., s. 102.

Uzlaşmadan yararlanmayan mükelleflerin ödenmeyen vergi ve cezaları hakkında da 6183 sayılı kanuna göre işlem yapılmakla birlikte, uzlaşmadan yararlanan mükelleflerin vergi asılları ve ceza tutarlarında yapılan indirim sonucunda haklarında uygulanacak olan gecikme faizi indirim sonrası tutar olacağından vergide eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca uzlaşmadan beklenen amaç olan verginin hazineye intikali sağlanamamış olacağından uzlaşma müessesesinin etkinliğini aksatan bir husus olmaktadır.

5. TÖU ve TSU Arasında Tercih Yapılmak Zorunda Olunması

VUK Ek 11. maddesindeki *“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler”* hükmü gereğince mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiş olmaları halinde tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından mahrum kalmaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talebinde bulunan mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmesinin tek koşulu uzlaşma tutanağı imzalanana kadar talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesidir.

Mükelleflerin uzlaşma türlerinden birini seçmek zorunda bırakılması da uzlaşma müessesesinin ihdas edilmiş amacıyla örtüşmemekte olup, mükelleflerin yargıya gitmekten başka alternatif kalmadığı için yargının iş yükü artırılmış olmaktadır.

6. Uzlaşma Komisyonu Üyelerinin Asli Görevlerinin Farklı Olması

Uzlaşma komisyonlarında görev yapan başkan ve üyelerin Maliye Bakanlığı bünyesinde görevli personelden oluşmaktadır. Bunlar teşkilat yapısı içerisinde çeşitli birimlerde çalışmakta olup asli görevleri uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirilmesi değildir. Söz konusu komisyon üyeleri diğer işlerinin yanında ek olarak uzlaşma komisyonu üyesi olarak görevlendirilmiş oldukları için uzlaşma görüşmelerine ayırabilecekleri zaman kısıtlıdır. Zaman kısıtı nedeniyle komisyon başkan ve üyeleri mükellefin idare ile yaşamış olduğu uyuşmazlığın altında yatan nedenleri araştıramamakta ve hatta mükelleflerin uzlaşma görüşmeleri esnasında kendilerini anlatabilecekleri fazla zamanları olmamaktadır. Bu nedenle uzlaşma görüşmeleri bir pazarlık ortamı içerisinde ve sadece tutar konusunda yapılan diyaloglarla sınırlı kalmaktadır. Bu nedenle uzlaşma

görüşmeleri standarda bağlanmış bir şekilde uygulamada genellikle vergi asıllarında yüzde on, cezalarda ise yüzde doksana varan indirimler yapılarak gerçekleştirilmektedir. Mükelleflerin kendilerine özel durumları dikkate alınmayarak her mükellefe aynı tutarda indirim yapılmış olması ile verginin ödeme gücüne göre alınması ilkesiyle çelişir bir uygulama haline gelmiştir¹⁹.

7. Mükellefle İdare Arasında Karşılıklı Güvenin Oluşmamış Olması

Mükelleflerde uzlaşma fikrinin yerleşmemiş olması, uzlaşmadan bir fayda sağlayamayacakları, idareye kendilerini yeterince ifade edemeyecekleri, uyuşmazlık konusunda haklı olmaları halinde dahi idarenin kendilerini dikkate almayacağı, uzlaşma komisyonlarının vergi ve cezalarda tatmin edici bir indirim yapmayacağına inanmaları gibi nedenlerle idareye olan bakış açıları güvensizlik temeline dayanmaktadır²⁰.

Uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak mükelleflerin yargı yoluna gitmesi halinde vergi mahkemeleri tarafından vergi dairesinden istenen konuyla ilgili savunmada, vergi dairelerinin “davacı uzlaşma talebinde bulunmuştur, bu haksızlığının göstergesidir” veya “Davacı aynı rapora dayanan bazı tarihyatlar için uzlaşmıştır. Bu onun dava açtığı bu ihbarnameler bakımından haksızlığının göstergesidir” şeklindeki ifadelerle yer verilmektedir. Vergi dairesinin bu ifadeleri kullanıyor olması da mükellefle uzlaşma esnasında uyuşmazlığı çözmek yönünde bir düşüncesi olmaktan ziyade mükellefin suçlu olduğuna inandığını yani mükellefe güvenmediğinin bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Uzlaşma talep etmiş olmak mükelleflerin uyuşmazlık konusunda haksız olduklarını kabul etmiş oldukları anlamına gelmemektedir²¹.

Mükellef idarenin birbirine karşı güven duygusu olmaması da uzlaşma müessesesinin etkin bir şekilde işlemesi yönünde bir engel olmaktadır.

¹⁹ Vardal, a.g.t., ss. 94-97.

²⁰ Serim, a.g.m., s. 102.

²¹ Bekir Baykara, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, *Vergi Dünyası*, 2008, S. 319, s. 8.

8. Uzlaşma Gününün Çok İleri Bir Tarih Olarak Belirlenmesi

Uzlaşma talebinde bulunan mükelleflere talep tarihinin çok ilerisinde bir tarihte gün verilmesi uzlaşma müessesesinden beklenen kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi ve mükelleflerin huzura kavuşturulması amacıyla ters düşmektedir. İdare ile mükellef arasında uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gecikmektedir. Ayrıca mükellefler ileri tarihte yapılacak olan uzlaşma görüşmeleri nedeniyle daha fazla gecikme faizine maruz kalacakları için, uzlaşma talep etmek yerine yargı yolunu tercih edebilmektedirler²².

9. Ödeme Gücünü Dikkate Almaması

Uzlaşma görüşmeleri, tarhiyatın dayanağı veya geçerliliği üzerinde araştırma ve inceleme yapılmadan sadece tutar üzerindeki bir pazarlık şeklinde gerçekleşmesinin yanında uzlaşma komisyonlarının yukarıda da değinildiği üzere belirli gerekçelerle vergi asılları ve cezaların sadece tutarı konusunda standartlaşmış indirimlere gidilerek gerçekleşiyor olması uzlaşma müessesesini kendisinden beklenen amaçlardan uzaklaştırmaktadır.

Uzlaşma komisyonu üyeleri mükellefi razı edebilecekleri en yüksek tutarı hedef olarak görürken, mükelleflerde yapılacak indirim olabildiğince yüksek olmasını hedeflemektedir.

Uzlaşma komisyonlarınca standartlaşmış indirim oranlarının uygulanması farklı ödeme gücü olan mükelleflere aynı oranda indirim yapılması nedeniyle vergide eşitlik ilkesine yani eşit olmayanlara eşit davranılması sonucunu doğurmaktadır.

Uzlaşma görüşmelerinde idarenin teklif edeceği tutarı belirlerken mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almaması müesseseden beklenen amaçlar arasında olan mükellefleri huzura kavuşturma amacından uzaklaşmış olmaktadır. Mükellefler kendisiyle aynı durumda olmayan kişilere de aynı oranda indirim yapıldığı ve haksızlığa uğradığını düşünebilmektedirler²³.

²² Kalaycı, a.g.t., s.99.

²³ Vardal, a.g.t., s. 97-98.

III. UZLAŞMA SONUÇLARINA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER

Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşlarından biri olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nca her yıl resmi internet sitesinden yayınlanan faaliyet raporlarından alınan sayısal veriler ışığında uzlaşma müessesesinin Türkiye'de etkinliği üzerine açıklamalar yapılacaktır. Yıllar itibariyle yayınlanan uzlaşma sonuçlarına ait rakamsal veriler her yıla ait faaliyet raporlarında aynı içerikte yayınlanmamış olup, 2007 yılı ile 2018 yılları arasındaki dönemlere ait veriler tablolar halinde düzenlenmiştir.

Uzlaşma sonuçlarına ait tablolar tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma komisyonları, merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun çalışmaları açısından ele alınmış olup; dosya sayısı, vergi aslı ve cezalar ile uzlaşma sonucu kesinleşen ceza tutarlarının yıllar itibariyle oransal analizine yer verilmiştir.

Tablolar yardımıyla açıklanmaya çalışılacak olan uzlaşma verilerinde, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada ne ölçüde çözüme kavuşturulduğu tespit edilmeye çalışılacaktır. Vergi uyumsuzluğunun idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünün ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğini anlamak için çözüme kavuşturulan vergi aslı ve ceza tutarlarının oranına da tablolarda yer verilmiş olup, oranlardaki azalma uzlaşma ile uyumsuzluğun çözümündeki başarıyı göstermektedir. Oran azaldıkça uzlaşmadan beklenen faydanın gerçekleşme oranı artmaktadır.

A. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMAYA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER

Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesindeki faaliyet raporlarındaki veriler ışığında hazırlanan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıdaki Tablo 6 ve Tablo 7'de gösterilmiştir.

2013 öncesinde yayınlanan faaliyet raporlarında uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve ceza tutarları, temin edilememe ve vaki olmama hali dışında kalan tutarları ifade ettiği için uzlaşılabilir vergi aslı oranı ortalama %70 ler seviyesinde iken, 2013 ve sonrasında yayınlanan faaliyet raporlarında uzlaşmaya konu vergi aslı ve ceza tutarı belirtilirken uzlaşma toplantısı öncesi uzlaşma talep edilen yani uzlaşmaya konu edilen vergi aslı ve ceza tutarlarından oluşmaktadır.

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları (2013-2018)

Yıllar	Tutanak Türü	Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)		Uzlaşılan Vergi Aslı Oranı (%) (2) / (1)	Uzlaşılan Ceza Oranı (%) (4) / (3)
		Uzlaşmaya Konu Vergi (1)	Uzlaşma Sonucu Vergi (2)	Uzlaşmaya Konu Ceza (3)	Uzlaşma Sonucu Ceza (4)		
2013	Temin Edilemedi	161.397.398	0	250.955.655	0	-	-
	Vaki Olmadı	527.665.642	0	623.541.504	0	-	-
	Uzlaşıldı	860.357.318	725.155.936	1.498.935.120	90.813.677	84,00	6,05
	Toplam	1.549.420.357	725.155.934	2.373.432.276	90.813.677	46,80	3,83
2014	Temin Edilemedi	209.437.822	0	266.926.235	0	-	-
	Vaki Olmadı	364.784.934	0	446.138.358	0	-	-
	Uzlaşıldı	638.430.109	529.738.390	1.067.833.387	60.234.417	82,98	5,64
	Toplam	1.212.652.865	529.738.390	1.780.897.980	60.234.417	43,68	3,38
2015	Temin Edilemedi	305.616.009	0	422.846.727	0	-	-
	Vaki Olmadı	1.054.842.709	0	1.215.020.864	0	-	-
	Uzlaşıldı	1.103.763.758	973.203.569	1.926.019.997	138.749.157	88,17	7,20
	Toplam	2.464.222.476	973.203.569	3.563.887.588	138.749.157	39,49	3,89
2016	Temin Edilemedi	213.272.699	0	287.844.099	0	-	-
	Vaki Olmadı	614.398.809	0	750.689.364	0	-	-
	Kısmi Uzlaşıldı	83.582.015	7.753.882	7.716.290	710.071	-	-
	Uzlaşıldı	402.224.048	384.614.612	821.598.182	160.720.602	95,62	19,56
	Toplam	1.313.477.571	392.368.494	1.867.847.935	161.430.673	29,87	8,64
2017	Temin Edilemedi	207.982.568	0	255.911.477	0	-	-
	Vaki Olmadı	278.414.830	0	370.586.306	0	-	-
	Kısmi Uzlaşıldı	2.559.897	393.490	3.073.089	171.562	-	-
	Uzlaşıldı	310.277.324	303.157.667	578.816.017	115.228.926	97,71	19,91
	Toplam	799.234.619	303.551.157	1.208.386.889	115.400.488	37,98	9,55
2018	Temin Edilemedi	177.627.090	0	220.902.310	0	-	-
	Vaki Olmadı	306.586.834	0	417.723.402	0	-	-
	Kısmi Uzlaşıldı	1.637.570	189.507	1.817.424	70.684	-	-
	Uzlaşıldı	231.220.204	224.845.628	417.237.625	78.202.111	97,24	18,74
	Toplam	717.071.698	225.035.135	1.057.680.761	78.272.795	31,38	7,40

Kaynak: Vergi Denetim Kurulunun ilgili yıllara (2013-2018) ait faaliyet raporlarından derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

2013 ve 2018 yılları arasında mükellefler tarafından uzlaşmaya konu edilmiş olan vergi ve ceza tutarları içerisinde çeşitli saiklerle uzlaşma toplantısına gelmeyerek ya da uzlaşma toplantısında komisyon tarafından teklif edilen indirimli vergi ve ceza tutarlarının mükellefler tarafından kabul edilmemesi nedeniyle uzlaşmaya konu edilen tutarlar ile uzlaşma toplantısında üzerinde uzlaşmaya varılmak istenen rakamlar arasında büyük farklılıklar vardır. Yukarıdaki tablodaki verilere göre 2013 ile 2018 yılları arasında uzlaşma talep edilmiş vergi asıllarının toplamı üzerinden görüşmeler sonrası uzlaşmış olan tutarlar %32-%46 arasında olmasına rağmen, uzlaşma görüşmelerine katılmış olan vergi aslı rakamları üzerinden uzlaşmış olan tutarlar ise %82-%97 arasındadır. Buradaki oranlar vergi asıllarının indirimden sonra kalan rakamlarıdır. Uzlaşma talep edildiği halde uzlaşmaya katılmayan ya da tutarlar konusunda uzlaşılabilen vergi aslı oranı çok yüksektir. Bu durum mükelleflerin uzlaşma görüşmelerinden beledikleri sonucu alamayacaklarını düşündükleri ya da toplantı esnasında indirim oranlarını yeterli bulmadıkları şeklinde yorumlanabilir. Aynı durum cezalar konusunda ele alındığında; 2013-2018 yılları arasında uzlaşma toplantısına katılmış olan cezalarda uzlaşma oranı %2-%20 arasında değişmekte iken uzlaşma talep edilmiş toplam cezalarda uzlaşmaya varılma oranı ise %3-%10 arasında değişmektedir. Vergi asıllarında olduğu gibi tabloda belirtilen oranlar indirimden sonra kalan tutarların toplam ceza tutarına olan oranını göstermektedir. Yani yüzde oran düşüğe devletin vergi ya da ceza tutarından feragat ettiği tutar artmış olmaktadır.

Tablo 7: Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları (2007-2012)

Yıllar	Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)		Uzlaşılma Vergi Aslı Oranı (%) (2) / (1)	Uzlaşılma Ceza Oranı (%) (4) / (3)
	Uzlaşmaya Konu Vergi (1)	Uzlaşma Sonucu Vergi (2)	Uzlaşmaya Konu Ceza (3)	Uzlaşma Sonucu Ceza (4)		
2007	-	171.669.756	-	23.820.527	-	-
2008	316.031.030	215.487.089	502.100.252	21.840.980	68,19	4,35
2009	298.672.934	209.488.526	532.998.530	31.827.670	70,14	5,97
2010	*	*	*	*	*	*
2011	*	*	*	*	*	*
2012	578.870.440	443.628.715	971.494.358	56.223.245	76,63	5,78

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulunun ilgili yıllara (2007-2012) ait faaliyet raporlarından derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2010 yılı faaliyet raporu Nisan/2011 tarihinde yayınlanmış olup, bu tarih itibariyle Vergi Denetim Kurulu'nun kurulma hazırlıkları nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma rakamlarına GİB tarafından faaliyet raporunda yer verilmemiştir. 2011 yılı faaliyet raporunun yayınlandığı Nisan/2012 tarihinde Vergi Denetim Kurulu ihdas edilmiş durumda idi fakat VDK 2011 yılı faaliyet raporu yayınlamadığı için 2011 yılı uzlaşma verilerine de erişilememiştir. Dolayısıyla tabloda 2010 ve 2011 yıllarına ait veriler tabloda yer almamaktadır.

2007 ile 2012 yılları arasındaki TÖU rakamlarına bakıldığında uzlaşma görüşmelerine katılmış olan vergi asılları üzerindeki indirim oranının %30 seviyesinde olduğu görülmektedir. Yukarıdaki tabloda 6 da belirtilmiş olduğu üzere 2013-2017 yılları arasındaki vergi asıllarında yapılan indirim oranının ise %20 ler civarında olduğu görülmektedir. Yani vergi asıllarında yapılan indirim oranları yıllar itibariyle azalan bir seyir göstermiştir. Bu durum konjonktürel çeşitli sebeplerden kaynaklanmış olabileceği gibi çeşitli tarihlerde çıkarılmış olan vergi afları ve matrah artırımını vb.. kanunlardan da kaynaklanmış olabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında yapılan görüşmelerde yıllar ortalaması dikkate alındığında vergi asıllarının %84,52'i, cezaların ise %10,36'sı üzerinde uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Bu durum tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının vergi cezaları konusunda çok yüksek tutarda indirim yapmasına rağmen vergi asılları üzerinde aynı oranda indirimler yapmaktan kaçındığını göstermektedir.

B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMAYA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) internet sitesindeki faaliyet raporlarındaki veriler ışığında hazırlanan Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları aşağıdaki Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8: Yıllar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları (2007 – 2017)

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)		Uzlaşılabilir Vergi Aslı Oranı (%) (4) / (3)	Uzlaşılabilir Ceza Oranı (%) (6) / (5)	Uzlaşılabilir Dosya Oranı (%) (2) / (1)
	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı (1)	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı (2)	Uzlaşmaya Konu Vergi (3)	Uzlaşma Sonucu Vergi (4)	Uzlaşmaya Konu Ceza (5)	Uzlaşma Sonucu Ceza (6)			
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269	47.70	4.14	90.89
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779	48.09	4.38	91.40
2009	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598	64.26	5.29	85.99
2010	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220	58.49	5.38	91.22
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311	55.78	5.45	81.92
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385	75.35	5.35	94.90
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669	75.56	5.86	92.53
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278	64.26	5.23	86.06
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131	78.79	6.80	94.47
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153	51.27	10.20	89.57
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	267.127.370	36.926.116	63.75	14.94	95.67

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili yıllara (2007-2017) ait faaliyet raporlarından derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri neticesinde 11 yıllık verilerin ortalaması dikkate alındığında, uzlaşmaya konu olan dosya sayısının % 90.42'si hakkında uzlaşmaya varılmıştır. Uzlaşma sağlanan dosyalarda, vergi tutarlarının %62.12'si, ceza tutarlarının ise % 6.64'ü hakkında uzlaşıldığı geri kalan tutarlardan vazgeçildiği anlaşılmaktadır. Burada dikkati çeken husus tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinde cezalar konusunda %95 civarında indirimle gidildiği gibi vergi asılları hakkında da TÖU görüşmelerine kıyasla daha fazla indirim yapıldığıdır.

C. KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONUNA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER

Merkezi uzlaşma komisyonlarının yetki sınırı altında kalan vergi asılları ve cezalar hakkında yapılacak olan uzlaşma görüşmelerinin yapıldığı koordinasyon uzlaşma kurumunca yapılan uzlaşma görüşmelerinin 2007-2017 yılı verilerini içeren tablo aşağıdaki gibidir.

**Tablo 9: Yıllar İtibariyle Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası
Uzlaşma Rakamları (2007 – 2017)**

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)		Uzlaşılabilir Vergi Aslı Oranı (%) (4) / (3)	Uzlaşılabilir Ceza Oranı (%) (6) / (5)	Uzlaşılabilir Dosya Oranı (%) (2) / (1)
	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı (1)	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı (2)	Uzlaşmaya Konu Vergi (3)	Uzlaşma Sonucu Vergi (4)	Uzlaşmaya Konu Ceza (5)	Uzlaşma Sonucu Ceza (6)			
2007	50	32	34.462.738	12.609.069	36.091.208	485.732	36.59	1.35	64.00
2008	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915	25.67	0.67	60.36
2009	103	73	195.685.932	77.044.148	290.498.029	1.138.406	39.37	0.39	70.87
2010	81	61	257.716.073	31.145.074	343.905.760	1.135.437	12.08	0.33	75.30
2011	72	58	258.446.194	28.674.410	352.919.121	863.700	11.09	0.24	80.55
2012	62	56	38.039.043	15.337.151	55.296.268	1.586.210	40.32	2.86	90.32
2013	92	64	134.201.824	34.956.924	155.703.256	2.474.932	26.04	1.59	69.56
2014	158	131	212.499.783	56.030.702	293.927.540	6.135.589	26.36	2.08	82.91
2015	191	143	189.077.422	51.457.065	247.413.099	3.892.464	27.21	1.57	74.86
2016	167	88	356.833.610	50.963.086	464.180.846	12.913.434	14.28	2.78	52.69
2017	110	69	78.900.887	16.649.442	107.341.998	6.733.494	21.10	6.27	62.72

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili yıllara (2007-2017) ait faaliyet raporlarından derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda görüşülen dosyaların ortalama olarak %71.29'u uzlaşmayla sonuçlanmıştır. Komisyonun vergi asıllarının %25.46'sı, ceza tutarlarının ise %1.83'ü hakkında uzlaşmaya vardığı geri kalan tutarlardan ise vazgeçtiği görülmektedir. Koordinasyon uzlaşma komisyonu da Merkezi Uzlaşma Komisyonu gibi vergi asıllarında %75 civarında indirim giderken, vergi cezalarının tamamına yakını kaldırmaktadır. TÖU ve TSU görüşmeleri ile kıyaslandığında koordinasyon uzlaşma komisyonu cezalar konusunda çok büyük indirimler yapmaktadır.

D. MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONUNA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER

Merkezi uzlaşma komisyonlarınca yapılan uzlaşma görüşmelerinin neticelerinin 2007-2017 yıllarına ilişkin rakamsal verileri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 10: Yıllar İtibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları (2007 – 2017)

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)		Uzlaşılabilir Vergi Aslı Oranı (%) (4) / (3)	Uzlaşılabilir Ceza Oranı (%) (6) / (5)	Uzlaşılabilir Dosya Oranı (%) (2) / (1)
	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı (1)	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı (2)	Uzlaşmaya Konu Vergi (3)	Uzlaşma Sonucu Vergi (4)	Uzlaşmaya Konu Ceza (5)	Uzlaşma Sonucu Ceza (6)			
2007	49	31	1.121.380.184	398.559.800	1.125.895.913	14.868.650	35.54	1.32	63.27
2008	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718	32.38	0.64	59.52
2009	36	14	207.615.503	67.449.481	248.725.829	616.118	32.49	0.24	38.89
2010	32	26	1.341.689.845	129.130.956	1.051.631.247	0.00	9.62	0.00	81.25
2011	37	27	1.041.598.979	54.634.707	1.445.058.312	270.000	5.24	0.018	72.97
2012	12	7	191.936.154	35.748.387	301.755.076	18.684.773	18.63	6.19	58.33
2013	14	4	646.462.186	10.183.607	885.182.400	1.100.000	1.57	0.12	28.57
2014	34	14	1.095.031.346	169.501.397	1.512.975.737	5.184.714	15.47	0.34	41.17
2015	22	16	1.536.207.290	403.600.579	1.874.076.087	6.993.907	26.27	0.37	72.72
2016	8	6	288.860.333	58.960.357	376.720.584	0.00	20.41	0.00	75.00
2017	18	3	296.926.510	3.212.460	386.220.437	1.904.432	1.08	0.49	16.66

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili yıllara (2007-2017) ait faaliyet raporlarından derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Merkezi Uzlaşma Komisyonunda yapılan uzlaşma görüşmelerinde 11 yıllık verilerin ortalaması dikkate alındığında, uzlaşmaya konu edilen taleplerin %55,30'u hakkında uzlaşmaya varılmıştır. Merkezi uzlaşma komisyonlarınca vergi asıllarının %18,06'si, vergi cezalarının ise %1,08'i hakkında uzlaşmış olup geri kalan tutarlardan vazgeçildiği görülmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının vergi asıllarında %80 ve üzerinde indirim yaptığı, vergi cezalarının ise tamamına yakınından vazgeçtiği görülmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonunun diğer tüm komisyonlardan daha fazla indirim yapabildiği özellikle cezaların tamamına yakını kaldırıldığı görülmektedir.

E. SAYISAL VERİLERİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

2007-2017 yıllarına ait uzlaşma sonuçlarının ortalaması dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda uzlaşma görüşmelerinde vergi asılları ve cezaların yüzde kaçını üzerinde uzlaşmaya varıldığını ve uzlaşmaya konu dosya sayısının yüzde kaçının uzlaşmayla sonuçlandığını gösterir tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 11: Uzlaşma Oranları (2007-2017 verilerinin ortalaması üzerinden)

	Uzlaşılan Vergi Asılları (%)	Uzlaşılan Cezalar (%)	Uzlaşılan Dosya (%)
TÖU	84,52	10,36	-
TSU	62,12	6,64	90,42
Koordinasyon Uzlaşma Kom.	25,46	1,83	71,29
Merkezi Uzlaşma Kom.	18,06	1,08	55,30

Uzlaşma toplantılarındaki sonuç, toplantı komisyona göre değişiklik göstermektedir. Yerel uzlaşma komisyonları olarak da niteleyebileceğimiz TÖU ve TSU komisyonları vergi asılları bakımından indirim gitme konusunda daha sert bir tutum takınmasına rağmen bu komisyonlarda yapılan görüşmelerin büyük bir kısmının uzlaşmayla sonuçlandığı görülmektedir.

TÖU komisyonlarında vergi asıllarının yüzde 48,02'si hakkında uyuşmazlık çözüme kavuşturulmuştur. Yani her 100 TL'lik vergi aslı konusundaki uyuşmazlığın 48,02'si çözümlenmiş, kalan 51,98-TL'lik kısım hakkında uzlaşma kurumu çözüm sağlayamamıştır. Mükellefler yapılan görüşmelerin %84,52'sinden uzlaşmaya vararak ayrılmışlardır. TSU komisyonlarında yapılan görüşmelerde vergi asıllarının yüzde 62,12-TL'lik kısmı çözüme kavuşmuş ve yaklaşık her 100 TL verginin 37,88-TL'sından vazgeçilmiştir. Cezalarda indirim konusundan TÖU ve TSU açısından önemli bir fark gözlemlenmemekte her ikisinde de mükelleflere %95 civarında indirim yapılmaktadır. Vergi asıllarında daha fazla indirim yapılıyor olması nedeniyle TSU görüşmelerinde mükelleflerin idareyle uzlaşmaya varma oranı %5 lik bir artış göstererek % 90,42 olarak gerçekleşmiştir.

Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında yüksek tutarlı vergi asılları ve cezalar için uzlaşma yapılıyor olmasına rağmen söz konusu komisyonların vergi asıllarında dahi mükelleflere büyük indirim yaptığı görülmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu görüşmeler sırasında cezaların neredeyse tamamına yakını kaldırılmıştır. Vergi asıllarında ve cezalarda yapılan büyük orandaki indirimle rağmen bu komisyonlarda yapılan görüşmelerin uzlaşmayla sonuçlanma yüzdesi TÖU ve TSU ya göre oldukça düşük kalmaktadır. Koordinasyon

Uzlaşma Komisyonlarında yapılan görüşmelerin %71,29'u, Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında yapılan görüşmelerin ise %55,30'u uzlaşmayla sonuçlanmıştır.

TÖU ve TSU uzlaşma görüşmelerinde vergi asılları konusundaki indirimin düşüklüğüne rağmen, %85-90 arasında bir oranla uzlaşmaya varılmış olması bu komisyonlarda yapılan uzlaşma görüşmelerinin daha etkin bir şekilde işlediğini ortaya koymaktadır.

Merkeze gidildikçe vergi asıllarında yapılan büyük orandaki indirim ve cezaların neredeyse tamamına yakınının kaldırılmasına rağmen görüşmelerin uzlaşmayla sonuçlanma oranının düşük olması da uzlaşma görüşmelerinin uyuşmazlığın çözümünde etkin bir rol oynamadığını göstermektedir.

Mükellefleri küçük ve büyük mükellefler olarak nitelendirecek olursak, küçük mükelleflerin yapılacak olan düşük tutardaki indirimlere dahi razı gelerek uzlaştığı, büyük mükelleflerin ise büyük indirimlere rağmen uzlaşmaya yanaşmadıkları görülmektedir. Bunun çeşitli nedenleri olabilmektedir. Küçük mükellefler dava yoluna gitmekle daha uzun bir süre uyuşmazlığı devam ettirmemek ve yargı giderlerine katlanmamak niyetinde olabileceği gibi, büyük mükelleflerin bünyelerinde sürekli şekilde istihdam ettikleri mali ve hukuki alanda uzman personeli sayesinde dava sonucunda vergi ve cezanın tamamından kurtulabileceğini düşünmesi de ihtimaller dahilindedir.

IV. YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yargı kararları çerçevesinde uzlaşma kurumunun durumu ve uygulamada yaşanan sorunların tespiti için Danıştay kararları taranmış ve uzlaşma ile ilgili çeşitli konulardaki kararlara başlıklar halinde yer verilmiş ve bunların genel bir değerlendirmesi yapılmıştır. Bu konuların bazıları ile ilgili birkaç tane Danıştay kararına ulaşılmış iken, bazıları ile ilgili bir-iki karara ulaşılmıştır. Ancak burada her bir konu ile ilgili en güncel ve mümkün olduğu kadar Danıştay VDDK kararlarına yer verilmiştir.

A. SEÇİLMİŞ YARGI KARARLARI

1) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Hükümlerinin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Hükümlerine Uygulanamayacağı Hakkında

“.....kaçak akaryakıt satışı yapıldığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, davacı adi ortaklık adına katma değer vergisi salınması; katma değer vergisinden kaynaklanan vergi ziyai cezalarının ise ortaklık payları oranında ortaklar adına kesilmesi gerektiğinin belirtilmesi üzerine, 26.6.2013 tarihinde, adi ortaklığın vergiler yönünden, ortakların ise cezalar yönünden tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde buldukları; adi ortaklık adına salınan vergilerle ilgili olarak uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak düzenlenmişken, ortakların, cezalar üzerinde ayrı ayrı tarhiyat öncesi uzlaşmaya vardıkları anlaşılmıştır.

Mahkemece, 213 Sayılı Kanun'un Ek 7. maddesinin parantez içi hükmünden hareketle, kesilen vergi ziyai cezası hakkında uzlaşmış olması karşısında, vergi ya da cezanın her ikisine karşı da dava açılmayacağı yolunda değerlendirme yapılmışsa da Ek 11. maddede, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı kısıtlaması getirilmiş; tutanakla tespit edilmeyen ve üzerinde uzlaşılmayan vergilere karşı dava açılmasına engelleyen bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya dair olan Ek 7. maddenin sözü edilen düzenlemesinin; tarhiyat öncesi uzlaşma yönünden uygulanmasına imkan bulunmadığından, uyumsuzluğun esası incelenmek suretiyle karar verilmesi gerekirken yukarıda değinilen gerekçeyle davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir....”²⁴.

2) Üzerinde Uzlaşılan Konu İle İlgili Dava Açma İmkânı Olmamasına Rağmen, Uygulama Dava Süresi Geçmediği Gerekçesiyle Dava Açılabileceği Hakkında

“..... 2013 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen 19.9.2014 tarihli vergi inceleme raporu uyarınca, doğrudan gider kaydedilen ... TL tutarındaki iktisadi kıymetin

²⁴ Danıştay VDDK, E.2018/10, K 2018/97, T. 28.02.2018 sayılı kararı.

demirbaş hesabına kaydedilerek amortismanına tabi tutulması ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 6. fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılması üzerine 25.11.2014 tarihli tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı ile önerilen cezada uzlaşan davacı tarafından, aynı gün bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Uygulama işlemi, Daire kararında belirtildiği üzere kural koyucu nitelikteki düzenleyici işlemlere dayanılarak ilgililer hakkında tesis edilen ve onların menfaatlerinin ihlal edilmesi sonucunu doğuran, başka bir ifadeyle; hukuksal durumlarında değişiklik doğuran bireysel nitelikteki işlemleri ifade etmektedir. Bu tanım bağlamında, uygulama işleminin varlığı ile dava konusu ediliş edilemeyeceği hususlarının ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Olayda, vergi inceleme raporu uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılması üzerine önerilen cezada uzlaşıldığı ve 213 Sayılı Kanun'un ek 11. maddesinde yer alan tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı yolundaki düzenleme gereği dava açılmasına imkan bulunmadığı açık olmakla birlikte söz konusu hususa karşı dava açılmaması hali, önerilen cezanın davacının hukuksal durumunda değişiklik yarattığı, bir başka ifadeyle menfaatini ihlal ettiği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır.

Bu durumda, davaya konu edilemese bile uzlaşılan tarih itibarıyla 2577 Sayılı Kanun'un 7. maddesinin 4. fıkrasının aradığı anlamda uygulama işleminin mevcudiyeti tartışmasız olduğundan ve sözü edilen uygulama işlemiyle birlikte davaya konu edilen düzenlemeye karşı açılan davanın da süresinde olduğunun kabulü zorunlu olduğundan, davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki Daire kararında hukuka uygunluk görülmemiştir....”²⁵.

3) Uzlaşma Vaki Olmadı Tutanağı İle Dava Açılabilmesi Hakkında (Vergi Ceza İhbarnamesi Olmadan)

“....Davacı şirket tarafından, vergi inceleme raporları uyarınca önerilen ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığı 13.2.2014 tarih ve 4 Sayılı tutanakla imza altına alınan 2011 yılına ilişkin vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

²⁵ Danıştay VDDK, E.2017/551, K.2017/486, T.25.10.2017 sayılı kararı.

Samsun Vergi Mahkemesi, 20.3.2014 gün ve E:2014/446, K:2014/353 Sayılı kararıyla; vergi tarh etme ve ceza kesme yetkisinin münhasıran vergi dairelerine ait olduğu, vergi dairelerince mükellefler adına herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve ceza kesilmeden vergi mahkemelerinde dava açılmayacağı, inceleme raporlarıyla önerilen vergi ve cezalara karşı, bu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler mükellefe tebliğ edilmeden vergi mahkemesinde dava açılmasına hukuken olanak bulunmadığı gerekçesiyle davayı incelenmeksizin reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 11.6.2015 gün ve E:2014/5659, K:2015/4735 Sayılı kararıyla; tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucu, davacının, hakkında yapılacak tarhiyatla ilgili bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmayacağı dikkate alındığında, uzlaşmaya varılmadığı tutanakla imza altına alınan vergi ve cezalara karşı ihbarname düzenlenmesi beklenmeden dava açılabileceği gerekçesiyle davanın esası incelenmek üzere kararı bozmuştur.

Samsun Vergi Mahkemesi, 13.1.2016 gün ve E:2015/1294, K:2016/15 Sayılı kararıyla; aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir. Danıştay VDDGK ise mahkemenin ısrar kararını bozarak, yeniden karar verilmesini istemiştir.....”²⁶.

4) VUK Tekerrür Hükümlerinden Bahsedebilmek İçin İlk Cezanın Kesinleşmesinden Önce İşlenen Fiillerin Tekerrür Doğurmayacağı ve Uzlaşmanın Cezanın Kesinleştiğini Gösteren Bir İşlem Olduğu Hakkında.

“....davacı adına 2003 ila 2006 yıllarına ilişkin olarak tarh edilmesi ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması üzerine 1.7.2008 tarihinde uzlaşmaya varıldığından kesinleşen bu cezalar esas alınıp tekerrür hükümleri uygulanarak uyuşmazlık konusu 2008/7-9 uncu dönemine ilişkin vergi ziyai cezası % 50 oranında artırılarak kesilmiş ise de, ilk fiile ilişkin cezanın 2008 yılında kesinleştiği kabul edilse bile, tekerrürden söz edebilmek için takip eden yıl olan 2009 yılından itibaren aynı cezayı gerektiren işlenmiş bir fiilin mevcut olması gerekmektedir. Bu bakımdan, ihtilaf konusu olan ikinci fiil ise 2008 yılında işlenmiş ve ilk fiile ait cezanın da

²⁶ Danıştay VDDK, E.2016/575, K.2016/1075, T.09.11.2016 sayılı kararı.

2008 yılında kesinleştiği belirtilmiş olup, bu haliyle olayda tekrardan bahsedilmesine hukuken olanak yoktur.

Bu nedenle, ilk cezanın kesinleşme tarihinden önce işlenen fiiller nedeniyle tekrardan söz edilemeyeceğinden dava konusu vergi ziyai cezasının tekrara isabet eden kısmında ve davanın bu kısmını kabul eden Mahkeme kararını bozup işin esasına girerek davanın bu kısmını reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.....”²⁷.

5) Uzlaşmanın Kesin Olması Hakkında (Uzlaşmaya Varılan Cezalar Hakkında Sonradan Dava Açılması)

“...davacı şirketin 2001 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen 19.06.2006 tarih ve VDNR-2006-1393/16 sayılı vergi inceleme raporu eki tutanakta davacı şirketin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu, davacı şirketin uzlaşma talebi yerine getirilmeden davacı şirket adına düzenlenen 10.10.2006 tarihli ihbarnamelerin 18.10.2006 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, daha sonra 27.10.2006 tarihinde yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanağı ile özel usulsüzlük cezası için uzlaşmaya varılması üzerine 06.11.2006 tarihinde düzenlenen tahakkuk fişi ile uzlaşılan miktar üzerinden yeniden tahakkuk yapıldığı, davacı şirket tarafından ise, hakkında yapılan re'sen cezalı tarhiyatın terkinini istemiyle birlikte üzerinde uzlaşmaya varılan özel usulsüzlük cezasının da 13.11.2006 tarihinde mahkeme kayıtlarına giren dilekçe ile dava konusu edildiği, vergi mahkemesince, dava konusu cezalı tarhiyat ile birlikte özel usulsüzlük cezası hakkında da işin esasına girilerek hüküm tesis edildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen Kanun hükmünün değerlendirilmesinden, mükellef ile vergi dairesinin, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı sonucuna varılmaktadır.....”²⁸.

²⁷ Danıştay 4.Daire, E.2014/4451, K.2016/2209, T.16.05.2016 sayılı kararı.

²⁸ Danıştay 9.Daire, E.2009/2704, K.2009/3429, T.06.10.2009 sayılı kararı.

6. TÖU Toplantısına Katılmayan Mükellefin TSU'ya Katılmayacağı Hakkında

“.....Davacı şirketin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin reddine ilişkin 31.7.2004 tarih ve 4580 sayılı Muğla Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü işleminin iptali istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 11. maddesinin 3. fıkrasında, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanların verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyeceklerinin hükme bağlandığı, dosyanın incelenmesinden, davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhiyat öngörülen 2001/Aralık dönemi tapu harcı ile bu harç üzerinden kesilmesi öngörülen vergi ziyai cezasına ilişkin olarak davacı şirketin 13.1.2004 tarihinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu, uzlaşma toplantısına ilişkin 26.2.2004 tarihli davetiyenin 2.3.2004 tarihinde sekreter ... imzasına tebliğ edildiği, ancak 10.3.2004 tarihinde yapılan uzlaşma toplantısına davacı şirket temsilcisinin icabet etmemesi nedeniyle uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın düzenlendiği, tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğinden sonra davacı şirketin uzlaşma talebinde bulunması üzerine başvurusunun dava konusu işlemle reddedildiğinin anlaşıldığı, bu durumda, tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına katılmayan davacı şirketin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmadığından, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin reddine ilişkin dava konusu işlemde isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle reddeden Aydın Vergi Mahkemesinin 8.6.2005 tarih ve E:2004/924, K:2005/589 sayılı kararının; tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin kendilerine tebliğ edilmediği, şirketlerinin bu isimde sekreterinin veya çalışanının bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmekte....”²⁹ olup, Danıştay 9. Dairesi tarafından mahkemenin kararı onanmıştır.

7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşılan Tutarlara Rağmen, Başka Nedenle Verginin Fazla Hesaplandığından İade İsteminin Reddi Üzerine Dava Açılabileceği Hakkında

“...Oyak Bağışa Dayalı Emekli Geliri Sisteminden 2011 yılında ayrılan davacı tarafından, 2003-2011 yılları arası elde etmiş olduğu nema tutarı üzerinden hesaplanan

²⁹ Danıştay 9.Daire, E.2005/4914, K.2007/2207, T. 06.06.2007 sayılı kararı.

gelir vergisine dair takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen vergi ve cezalara dair olarak varılan tarhiyat sonrası uzlaşmanın ardından fazladan ödemiş olduğu vergilerin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddine dair 08.07.2014 tarih ve 72273 Sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin 21/05/2015 gün ve E:2014/1781, K:2015/1231 Sayılı kararıyla; takdir komisyonu kararı uyarınca tarh edilen vergi ve cezalar üzerinde uzlaşılmasının ardından, düzeltme şikayet kapsamında bir başvuru yapılabilmesi için ortada bir vergi hatası bulunması gerekmekte iken, davacı tarafından başvuru dilekçesinde ileri sürülen iddiaların herhangi bir vergi hatasının varlığını açıkça ortaya koymadığı ve ancak tarhiyat aşamasında ileri sürülebilecek nitelikte iddialar olup, hukuki yorum gerektiren bu iddialar karşısında düzeltme-şikayet başvurusunun reddine dair işlemde hukuka aykırılık isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Temyizen incelenen karar, usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi'nin kararının onanmasına ...karar verildi....”³⁰.

8. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Olmasının Uzlaşmanın Vaki Olmaması Olarak Yorumlanamayacağı Hakkında

“...Davacı adına 2002 yılına ilişkin vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen 1.7.2008 günlü ve 4633 ila 4642 takip numaralı ödeme emirlerinin iptaline karar veren Vergi Mahkemesi kararı davalı İdare tarafından temyiz edilmiştir.

27.2.2008 günlü ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere (beyana dayanan vergilerde bu tarihten önce verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin olup bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşmaya varılması halinde Kanunla belirlenen koşulların yerine getirilmesi şartıyla mükellefler için uzlaşılan tutarlar üzerinden sağlanan

³⁰ Danıştay 4.Daire, E.2015/9181, K.2017/699, T.26.01.2017 sayılı kararı.

ödeme kolaylıkları ile uzlaşma imkanı getirilmiş olup, uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise 213 sayılı Kanunun tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen ek 1. maddesi uyarınca uzlaşmanın vaki olmaması durumunun hüküm ve sonuçları açısından herhangi farklı bir hükme yer verilmemiştir. Maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla vergi mahkemeleri nezdinde dava açma süresi geçmemiş mükelleflerin adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için dava açma süresi içerisinde 5736 sayılı Kanun kapsamında başvuruda bulunmaları üzerine uzlaşma sağlanamadığı takdirde, 213 sayılı Kanunun Ek 7 nci maddesi hükmüne göre dava açma yoluna gidebilecekleri tabiidir.

İncelenen dosyada, dava konusu ödeme emirlerinin düzenlenmesine esas olan 2002 yılına ait vergi ziyat cezalı katma değer vergilerini içeren vergi ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine davacı tarafından 21.2.2008 tarihinde 5736 sayılı Kanun uyarınca uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, 28.4.2008 tarihinde yapılan uzlaşma toplantısında ise uzlaşma sağlanamadığı, davacı tarafından 15 günlük sürede tarhiyata karşı dava açılmadığı anlaşıldığından Vergi Mahkemesinin, davacının 5736 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapmış olduğu uzlaşma başvurusunun, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri yapılarak karşılıksız bırakıldığı ve 5736 sayılı Kanun hükümleri gereği uzlaşma görüşmeleri yapılmadığından vergi borcunun usulüne uygun olarak kesinleşmediği yönündeki gerekçesi yukarıda belirtildiği üzere sonuç olarak uzlaşmanın vaki olmadığı gerçeği karşısında hukuken kabul edilebilir nitelikte görülmemiştir.

Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamamış olması ve vergi borcunun dava açılmayarak kesinleşmiş olması karşısında, tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır....”³¹.

9. Uzlaşma Kapsamına Girmeyen Vergi ve Ceza İçin Uzlaşma Mercinin Belirtilmesi Bu Konuda Uzlaşmanın Vaki Olmadığı Ya Da Temin Edilemediği Gerekçesiyle Dava Açılmasına İmkan Vermediği Hakkında

“... Uzlaşmanın vaki olmaması” veya “uzlaşmanın temin edilememesi” hallerinden biri sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen Ek 7. maddesinden yararlanılarak ek on beş gün içinde vergilendirmeye karşı dava açılabilmesi için her şeyden önce, usulüne uygun yapılmış bir uzlaşma başvurusunun bulunması gereklidir. Zira Ek 7. maddede

³¹ Danıştay 4.Daire E. 2009/6230, K.2010/718, T.16.02.2010 sayılı kararı.

belirtilen on beş günlük süre; otuz gün olan dava açma süresinde uzlaşma yoluna başvurmakla birlikte dava açmayanlara, uzlaşmaya varılamaması halinde ve dava açma süresi geçmiş olması durumunda dava açma imkanı tanıyan ek süre olup; uzlaşma komisyonunun yetkisine girmemesi nedeniyle komisyonca görüşülmeksizin reddedilen uzlaşma istemlerinin konusunu oluşturan ve dava açma süresi geçirilen vergi veya cezaların yetkili vergi mahkemesinde davaya konu yapılabilmesini kapsamamaktadır. Üçüncü şahıslar adına açılan hesaplarda izlediği hasılatını kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle davacı adına Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca resen salınan üç kat vergi ziyat cezalı katma değer vergisinde uzlaşma istemi, başvuruya konu vergilendirmenin uzlaşma kapsamı dışında kalmasından dolayı incelenmeksizin reddedildiğinden, uzlaşmanın vaki olmadığından veya uzlaşmanın temin edilemediğinden söz etmek mümkün değildir. Öte yandan, iddia edildiği üzere ihbarnamede uzlaşma merciinin gösterilmesinin de yasadandan dolayı kapalı olan uzlaşma yoluna başvurulmasını olanaklı kılmayacağı açıktır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinden dolayı uzlaşma konusuna girmediği tartışmasız olan ihtilafta, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinde yer alan on beş günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmamaktadır... ”³².

10. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra İdarece Mükellefe Gönderilen Bir Bilgilendirme Yazısına İstinaden Dava Açma Süresinin 15 Gün Uzayabileceği Hakkında

“...Vergi ziyat cezası, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kesildiğinden bu konuda uzlaşma yolunun kapalı olduğu açıktır. Ancak tarhiyata ilişkin vergi ceza ihbarnamelerinde yetkili uzlaşma komisyonunun hangisi olduğu yazılarak davalı idare tarafından davacının yanıtılması ve dava açma süresi geçtikten sonra tesis edilen ve davacıya ayrıca tebliğ edilen bir işlemle anılan tarhiyatların uzlaşma kapsamına girmediğinin bildirilmesi karşısında, bu bildirim üzerine aynı gün, yani bildirimden itibaren 15 günlük ek süre geçmeden açılan davanın süresinde olduğu sonucuna varılmıştır... ”³³.

³² Danıştay VDDK, E.2008/862, K.2009/575, T.20.11.2009 sayılı kararı.

³³ Danıştay 4.Daire, E.2007/4177, K.2009/751, T.12.02.2009 sayılı kararı.

11. Dava Açma Süresinin Başlaması İçin Uzlaşma Tutanağının İmzalanması Yetmez Ayrıca Mükellefe Tebliğ Edilmesinin De Gerektiği Hakkında

“...9.3.2000 tarihli uzlaşma komisyonu toplantısına yükümlüyü temsilen ...'in katıldığı ve aynı tarihli uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağına da bu kişi tarafından imzalandığı anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi mahkemesince uzlaşma komisyonu tutanağının mükellefe tebliğ edildiği tarih araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken tutanağın imzalandığı tarih dikkate alınarak davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir...”³⁴.

B. YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda belirtilen yargı kararları incelendiğinde görüleceği üzere;

Uzlaşmayla ilgili olsa dahi bir yönetmelik veya kanun hükmünün başka bir yönetmelik hükümlerine uygulanamayacağı ortaya çıkmaktadır. Sadece kanuni bakış açısıyla uzlaşma yönetmeliklerini değerlendirmek uygulamada sorunlara yol açabilmektedir.

Uyuşmazlığın idari aşamadaki çözümü kanun ve yönetmelikler çerçevesinde uygulama buluyor olmasına rağmen, yargı kararları kanundaki açık hükümden farklı bir hüküm ortaya koyabilmektedir. Bu durum yargı mercilerinin kanuni bakış açısından ziyade hukuki çerçevede olayları değerlendirmesinden kaynaklandığını göstermektedir.

Yargı mercileri uyuşmazlıklarla ilgili konularda bazı şekil şartları ile ilgili çok sert bir tutum sergileyerek şekil şartının gerekliliği üzerinde dururken, bazı durumlarda ise şekil şartları konusunda esneklik gösterebilmektedir. Örneğin vergi ceza ihbarnameleri henüz tebliğ edilmediği halde mükellefler tarafından uzlaşma vaki olmadı tutanağı ile dava açılabileceği yönünde karar verebilmektedir. Bu durum uzlaşma yönetmeliklerinin kanun koyucu tarafından tekrar gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Uzlaşmanın kanun koyucu tarafından öngörülmediği halde uygulamadaki bazı olumsuzlukları yargı kararlarıyla aşmakta olup, etkin işlemediğini göstermektedir.

³⁴ Danıştay 3. Daire, E.2000/3173, K.2003/607, T.29.01.2003 sayılı kararı.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yöntemlerinden biri olan Uzlaşma Müessesesi 205 sayılı kanunla 1963 yılında VUK'nun 376. maddesinden sonra gelen Ek 1-10. maddeleriyle vergi hukukumuzda girmiştir. Daha sonra çıkarılan birtakım kanunlarla VUK'na Ek 11. maddeyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi eklenmiştir.

205 sayılı kanunun gerekçesinde uzlaşma müessesesinin amaçları belirtilirken 3 konuda vurgu yapılmıştır. Kamu alacağının bir miktarından vazgeçilerek de olsa hızlı bir şekilde tahsil edilmesi, uyuşmazlıkla ilgili olarak mükelleflerin yargı mercilerine başvurmasına gerek kalmadan uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek yargıya giden dosya sayısının azaltılmasıyla yargının iş yükünün hafifletilmesi ve uyuşmazlığın çözülmesiyle mükelleflerin huzura kavuşturulması.

Uzlaşma müessesesinin etkinliği değerlendirilirken kendisinden beklenen amaçları ne ölçüde yerine getirip getirmediğine bakılması gerekir. Çalışmanın önceki bölümlerinde uzlaşma müessesesinin faydalı yönleri ve eleştirilen hususları hakkında yapılan açıklamalar, müessesenin etkin olduğu ve etkinliğini azaltan hususlar yönünden yapıldığı için uzlaşma müessesesinin etkinliği üzerine tekrar açıklama yapılmadan, bu bölümde mevcut uzlaşma müessesesinin daha etkin olabilmesi için tarafımızca getirilecek önerilere yer verilecektir.

Uzlaşma müessesesi Türk Vergi Hukukunda mükellefe tanınan bir hak olarak düzenlenmiş olup, mükellefler uyuşmazlık esnasında diğer idari çözüm yollarından birini veya yargı yolunu seçebileceği gibi uzlaşma müessesesinden yararlanmayı da tercih edebilir.

Uzlaşmanın seçimlik bir hak olması uzlaşma müessesesinin 205 sayılı kanunun gerekçesinde belirtilen amaçları gerçekleştirmekten uzaklaştırmaktadır. Çünkü mükellefler gerek vergi kanunları konusunda yeterince bilgi sahibi olmadıkları gerekse de yanlış yönlendirilmeleri nedeniyle sonuçları bakımından kendileri için uygun olmayan bir uyuşmazlık çözüm yöntemini tercih edebilecekleri gibi, cezalarda indirim talebi, pişmanlık ve uzlaşmadan yararlanmak için belirli sürelerde yapılması gereken başvuruları süresinde yapmadıkları için yargı yolunu seçebilirler. Mükelleflerin doğrudan yargı yolunu tercih

etmeleri de mümkündür. Mükelleflerin yargı yolunu tercih ediyor olmaları da uzlaşmadan beklenen amacın gerçekleşmediğini göstermektedir.

Bu nedenle ilk olarak yapılması gereken Uzlaşma Müessesesinin mükelleflerin seçimlik hakları olmaktan çıkarılıp, yargıya gitmeden önce kullanmaları zorunlu olan bir uyuşmazlık çözüm aşaması haline getirilmesidir.

Uzlaşma Müessesesi VUK' muzun Ceza Hükümleri başlıklı 4. Kitabın "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı 3. kısmının 3. bölümünde düzenlenmiştir. Uzlaşma Müessesesinin VUK' daki yeri, vergi ödevleri arasına alınarak 2. kitapta düzenlenmelidir. Bu sayede tüm mükelleflerin uyuşmazlıkla ilgili olarak yargı yoluna başvurmadan önce uzlaşma müessesesini denemesi zorunlu hale getirilecek ve çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yapılacak önerilerle daha etkin hale getirilmesi sağlanacak olan uzlaşma müessesesiyle uyuşmazlıklar yargıya intikal etmeden çözümlenmiş olacaktır.

Uzlaşma müessesesinin mükelleflerce denemesi zorunlu bir çözüm yöntemi haline getirilmesi halinde, mükelleflere uzlaşma talep başvurusu konusunda oldukça geniş bir düşünme süresi tanınmalıdır. Mükellefler uzlaşma yolunu deneyip uzlaşamamaları halinde dava açmaları durumunda davanın sonuçlanıp karara bağlanmasından önceki her aşamada uzlaşma talebinde bulunabilmeleri gerekir. Böylece yargı merci dava devam ederken bile dosyayı kapatma imkanına kavuşacak ve yargının iş yükünün azaltılması amacı gerçekleştirilmiş olacaktır.

Mevcut uygulamada mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeleri halinde tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamaz. Burada da mükellef bir seçim yapmak zorunda bırakılmıştır. Her ne kadar tarhiyattan önce mükelleflerle uzlaşarak emek, zaman ve kırtasiyecilikten kurtulmak ve hızlı tahsilat amaçlanmış olsa dahi mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma talep ettikleri ve uzlaşamadıkları zaman kendilerine kalan tek seçenek olan dava açma yoluna gitmektedirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiş olmasına rağmen uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakları olmalıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmediği için mükellefler bir sonraki aşamaya geçmeyi yani tarhiyat sonrası uzlaşmadan

yararlanmayı kendileri için daha maliyetli bulacakları için tarhiyat öncesinde uzlaşmadan yararlanmayı tercih edeceklerdir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmaya devam edilmelidir. Mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmadıkları takdirde dava yoluna gideceklerini bilirler, fakat burada önemli olan husus mükellefin dava yolunu tercih etmemesini sağlamaktır.

Dava yolunu tercih edecek olan mükellef davanın sonucunu kestiremeyeceği için sonucu belirsiz olan bir yöntem yerine kendisine teklif edilen, bilinen bir tutarı (teklifi) kabul etmeyi tercih edecektir. Daha önce de belirttiğimiz üzere mükellefler dava yolunu tercih etmiş olsa bile dava sonuçlanmadan önce mükelleflere uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmalıdır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmaya devam edilirse, mükellefler “Suçlunun İkilemi” (Prisoners Dilemma) kuramında olduğu gibi ikileme düşecekler ve uzlaşma yolunu tercih edeceklerdir.

Sonucu belirli bir teklifi kabul edip uyuşmazlığı sonlandırmak ile sonucu belirsiz ve maliyetli, uzun zaman ve emek kaybına yol açan dava yolunu seçmek arasında ikilem yaşayacaklardır. Dava aşamasında dahi uzlaşma hakkı olduğunu bilmesine rağmen tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları nedeniyle, henüz tarhiyat öncesi aşamada yapılacak olan uzlaşma teklifini kabul edip uzlaşacaklardır.

VUK Ek 7. maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere mükellef eğer 30 günlük dava açma ve uzlaşma talep etme süresi içerisinde aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır denilmektedir. Bu düzenleme 205 sayılı kanun gerekçesinde uzlaşmadan beklenen amaçlarda yargı yükünün hafifletilmesi amacına uygundur. Bu amaca uygun olarak 30 günlük uzlaşma talep süresi kaldırılarak vergi mahkemesinde dava açıldıktan sonra süre şartına bağlı kalınmaksızın, davanın sonuçlanmasından önceki her aşamada mükelleflerin uzlaşma talep hakları olmalıdır.

Uzlaşmanın zorunlu hale getirilmesi yani vergi ödevleri içine alınması halinde VUK’ nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden birinin varlığı durumunda

mükellefin ödevleri konusundaki süreler işlemeyeceği için uzlaşma talep süresi de mücbir sebep nedeniyle işlemeyecek ve süre mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar duracağı için, mükelleflerin mağdur olması engellenecektir. Ayrıca mücbir sebebin varlığı halinde tarh zamanaşımı da durmuş olacağından, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesi 3. fıkrasındaki “incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez” hükmüne de gerek kalmayacağı için bu hüküm yönetmelikten çıkarılabilir.

VUK' nun 359. maddesindeki kaçakçılık fiilleri nedeniyle vergi ziyana neden olmaktan dolayı yapılacak olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında bulunmaktadır ve bu mükellefler uzlaşmadan yararlanamamaktadır. Mükellefler hakkında yapılan yargılama sonucunda yargı merci tarhiyatın nedeni olan fiili kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirmedeği ve idari işlemi iptal ettiğinde, mükellef hakkında yapılmış olan tarhiyat Vergi Daireleri İşlem Yönergesi gereğince düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda yapılacak olan tarhiyat sonucunda kesilecek olan vergi ziyayı cezası VUK 344. maddesi gereğince vergi aslının bir katı olacaktır. Mahkeme kararından mükellef hakkında yapılmış ve/veya yapılacak olan tarhiyat uzlaşmaya konu edilebilir hale gelecektir, fakat bu durumda uzlaşma talep süresi geçmiş olduğu için mükellefin uzlaşmadan yararlanma hakkı kalmamaktadır. Bu gibi durumlarda mahkeme kararında sonra yapılacak olan düzeltme işlemleri sonucunda mükelleflere yeniden uzlaşma talep hakkı verilmesi gerekir.

Mevcut uygulamada, GVK 120. maddesindeki “... mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilir...” hükmü gereğince, vergi inceleme raporlarında mahsup dönemi geçtiği için geçici vergi aslının aranmaması (terkin) edilmesi gerekir, şeklindeki ibareler nedeniyle geçici vergi asılları uzlaşma görüşmelerine konu edilmemektedir. Fakat geçici vergiler mahsup dönemi geçmiş olsa dahi dava ve uzlaşma aşaması tamamlanmadığı için kesinleşmiş olmamaktadır. Bu nedenle geçici vergi asıllarının da uzlaşmaya konu edilmesi ve geçici vergi asılları üzerinden yapılacak olan indirim sonucundan vergi ziyayı cezalarının yeniden hesaplanması ve hesaplanan vergi ziyayı cezalarının yeni tutarı üzerinden uzlaşma görüşmelerinde indirim yapılması gerekir. Bu durum mükellefler lehine bir uygulama olup daha fazla indirim imkanına kavuşmuş olacaklarından mükelleflerin uzlaşmacı bir tavır sergilemesini sağlayacaktır.

Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma yönetmeliklerinin kapsam başlıklarında sadece uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezalar konusunda düzenleme yapılmıştır, fakat verginin kanuniliği ilkesi ve vergilemede eşitlik ilkesi gereğince uzlaşma görüşmelerinde yapılacak olan indirim tutarı veya oranı hakkında düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının vergi aslı ve cezalarda yapılacak olan indirim konusunda sahip oldukları sınırsız yetki kötü amaçlı kullanılabilmesi gibi benzer durumdaki mükelleflere farklı uygulama yapılması veya farklı uzlaşma komisyonlarının farklı uygulamalara gitmeleri sonucu vergide adalet ilkesine aykırı durumlar söz konusu olabilmektedir. Mükelleflerin uzlaşma müessesesine olan güven duygularının geliştirilmesi ve yargı yolu yerine uyuşmazlığı uzlaşma kapsamında çözüme kavuşturmalarını sağlamak için komisyonların sınırsız yetkisi konusunda düzenleme yapılması uzlaşma müessesesini etkin hale getirecektir.

Vergi incelemeleri esnasında çok uzun süreç gerektiren ve kapsamlı çalışmalar sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları ve buna bağlı olarak kesilen cezaların, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarafından sahip oldukları sınırsız yetkiye dayanılarak hiçbir gerekçeye dayanmadan vergi ve cezalarda büyük indirimlere gidilmesi, vergi inceleme raporlarını düzenleyen vergi inceleme elemanlarının motivasyonlarını olumsuz etkilemekte ve performanslarının düşmesine neden olmaktadır.

Yapılan vergi incelemesi esnasında tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş olan mükellefin uzlaşma görüşmesi sonucunda tutanak düzenlenmeden önce uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirmesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden yararlanma imkanı doğmaktadır. Bu durumda vergi inceleme elemanının düzenlemiş olduğu rapora dayanarak tarh edilen vergi ve cezalar hakkında tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesi yapılacaktır. Maliye Bakanlığı'nın hiyerarşik yapısı dikkate alındığında vergi inceleme raporunu düzenleyen vergi inceleme elemanı, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu başkan ve üyelerinin amiri konumunda ya da daha üst konumda olması halinde, olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Birincisi komisyon başkan ve üyeleri kendisinden üst konumda bulunan bir inceleme elemanı tarafından yapılan tarhiyatlar konusunda kendisini baskı altında hissedip söz konusu tarhiyata ilişkin vergi ve buna bağlı cezalarda indirim yapmaktan kaçınarak uzlaşmacı bir tavır sergilemeyecektir. İkincisi ise

kendisinden üst konumda bulunan birisi tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezaların yetki bakımından daha alt kademedeki bir memur tarafından büyük indirimlere tabi tutulması veya sıfırlanması Maliye Bakanlığı'nın hiyerarşik yapısında huzursuzluklara neden olacaktır.

Uzlaşma görüşmelerinde idarenin teklifini kabul eden mükellefin tutanağı imzalaması halinde uzlaşmanın sağlanmış olduğu kabul edilmektedir. Mükellefin uzlaşma görüşmelerinde kararlaştırılan tutarı zamanında ödemiş olup olmaması uzlaşmanın geçerliliğini etkileyen bir husus değildir. Sadece zamanında ödenmeyen vergi asılları ve cezaların tahsili ile ilgili olarak 6183 sayılı kanun gereğince işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda üzerinde anlaşmaya varılan tutarların mükellef tarafından ödenmemesi halinde uzlaşma sağlanmış olmasına rağmen, uyuşmazlık sona ermiş bulunmamakta, idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlık bu defa tahsilat aşamasında kendisini göstermiş olacaktır. Bu durum uzlaşmadan beklenen amacın gerçekleşmediğini gösterir. 205 sayılı kanunun gerekçesinde belirtilen amaçlara ulaşılabilmesi ve uzlaşma müessesesinin etkin çalışmasını sağlamak için uzlaşmanın sağlanmış olması belirli şartlara bağlanmalıdır. VUK' nun 371. maddesindeki Pişmanlık ve Islah hükümleri ile 376. maddesindeki cezalarda indirim hükümlerinde olduğu gibi, uzlaşmanın sağlanmış ve geçerliliğini korumuş olabilmesi için, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların zamanında ödenmiş ve uyuşmazlığın sona erdirilmiş olması şartı getirilmelidir. Aksi durumda uzlaşma geçersiz sayılmalıdır.

Uzlaşma Komisyonu başkan ve üyelerinin asli görevlerinin farklı olması ve uzlaşma görüşmelerini asli görevlerine ek olarak yerine getirmeleri nedeniyle uzlaşmaya konu uyuşmazlıkla ilgili yeterli araştırma yapma imkanları bulunmaması, uzlaşma komisyonlarının haftanın belirli günlerinde yarım gün gibi kısa bir süre uzlaşma görüşmeleri yapıyor olmaları uzlaşmanın etkinliğini azaltan bir faktördür. Ayrıca uzlaşma komisyonları buldukları il, ilçe ve bölge düzeyinde Maliye Bakanlığının çeşitli birimlerinde ve kademelerinde görev yapan personelden oluşması bu personelin yaptıkları görevleri nedeniyle vergilendirme işlemine bakış açılarının farklı olması, yeterli bilgi düzeyine sahip bulunmayabilecekleri, yeterli sayıda üyeye ulaşamaması halinde alt kademedeki personelin uzlaşma komisyonuna üye olarak katılması gibi nedenler göz önünde bulundurularak sürekli uzlaşma komisyonları kurulması gerekmektedir. Yukarıda

da belirtildiği üzere hiyerarşik yapıda huzursuzluk yaratılmasını önlemek adına yani uzlaşma komisyonu başkan ve üyelerinin amiri veya kendisinden daha üst kademedeki bir inceleme elemanı tarafından düzenlenmiş bulunan inceleme raporunda belirtilen vergi ve cezaların tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonunca kaldırılması konusundaki olumsuz işleyişi önlemek adına uzlaşma komisyonlarının Maliye Bakanlığı teşkilat yapısı içerisindeki yeri özenle belirlenmeli ve net bir yapıya kavuşturulmalıdır.

205 sayılı kanunun gerekçesindeki açıklamada “ ...vergi ihtilaflarının süratle halli...” ibaresinden yola çıkılarak sadece uzlaşma müessesesiyle ilgili olarak değil vergi idaresiyle mükellefler arasındaki tüm uyuşmazlıkların idari aşamada özümlemesini sağlamak üzere Vergi Uyuşmazlık Birimi adı altında Maliye Bakanlığı bünyesinde bir birim oluşturulması ve Uyuşmazlık Birimi içerisinde sadece uzlaşmayla ilgilenmek üzere oluşturulacak olan ve İdari bir makam olarak yapılandırılacak olan Uzlaşma Sekreterliği kurulmalıdır.

10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı resmi gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle kurulan Vergi Denetim Kurulu ile Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan vergi inceleme elemanları tek çatı altında birleştirilmiştir.

Bunun uzantısı olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının yapısında değişiklik yapılması ihtiyacı üzerine 31.10.2011 tarihinde TÖU yönetmeliği yayımlanmıştır.

Yukarıda bahsedilen “Uzlaşma Sekreterliği “646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Bünyesi içerisinde yer almalıdır. Merkez yapılanmada Vergi Denetim Kurulu Başkanı’nın altında yer alacak olan Uzlaşma Daire Başkanlığı, VDK’nun bölgesel yapılanmasında ise Grup Başkanlıkları’nın altında yapılandırılması gerekmektedir.

Uzlaşma Sekreterliği kurulması ile uzlaşma komisyonları sürekli hale getirilmiş olduğundan uzlaşma görüşmelerinin daha etkin ve hızlı bir şekilde yapılması sağlanmış olacaktır. Uzlaşma Sekreterliği uzlaşma ile ilgili her türlü işlemi yapacak olan tek birim halinde yapılandırılmalıdır. Sekreterliğin bünyesinde yapılacak olan Uzlaşma Görüşmelerine ise dışarıdan üye ataması yapılarak uzlaşmanın sadece vergi idaresi personelinin görüşleri doğrultusunda yapılan, uzlaşma yanlısı olmayan, aynı durumdaki mükellefler hakkında farklı kararlar vererek mükelleflerdeki adalet anlayışını zedeleyen bir

kurum olma imajından kurtularak mükellefleri uzlaşma aşamasında uyuşmazlığın çözüme kavuşturulacağına ikna edecek bir müessese haline getirilmelidir.

Dışarıdan yapılacak olan üye atamaları daimi veya geçici görevlendirme şeklinde Merkezde Danıştay'dan bir üye, Bölgesel düzeydeki Uzlaşma görüşmelerinde ise Bölge İdare Mahkemelerinden bir üye atanması şeklinde olmalıdır.

Böylece mükellef uzlaşma görüşmelerinde aynı konuyla ilgili olarak yargının görüşüne de öğrenmiş olacak ve uzlaşma komisyonu da uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak yargı yoluna gidilmesi halinde davanın kaybedilme ihtimalinin düzeyine göre uzlaşma teklifini daha aşağıya çekebileceği gibi yükseltebilecektir. Böylece uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olacaktır. Mükellef yargı yoluna gitmiş olması halinde yaşayacağı belirsizlikten kurtulmuş, yargılama harç ve giderlerine katlanmamış ve uyuşmazlığın sona ermesiyle huzura kavuşmuş olacaktır. İdarede davaları takip etmek için katlanacağı iş gücü, zaman ve masraftan tasarruf etmiş olacaktır. Nihayetinde uyuşmazlık idare aşamada çözümlenerek yargının iş yükü artırılmamış, vergi asılları ve cezanın bir kısmından vazgeçilerek de olsa kamu alacağının hazineye erken intikal etmesi sağlanmış olacaktır.

VUK' nun 134. maddesinde vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesinin amacı içerisinde yer alan verginin ödenmesinin sağlanması da bir anlamda vergi inceleme raporlarını düzenleyen vergi inceleme elemanlarının görevidir.

Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlarda VUK 29 ve 30. maddesine göre tarhiyat yapılmakta olması, vergilendirme sürecinin tarhiyat aşamasının sadece vergi dairesine ait bir yetki olmadığını gösterir. İkmalen tarhiyat "Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra yapılacak olan ek tarhiyat" anlamında olduğu için vergi inceleme elemanları düzenlemiş oldukları raporlarla tarhiyattan sonraki aşamada da yetkilidirler.

Yapılan bu açıklamalar dikkate alındığında gerek Tarhiyat Öncesi Uzlaşma gerekse de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ile ilgili işlemlerin vergi inceleme elemanlarının görev yaptığı Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulacak Uzlaşma Sekreterliğinin yetkisinde toplanması gerekir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın bahsedilen yapı içerisinde gerçekleştirilmesi yukarıda belirtildiği üzere komisyon üyeleri üzerindeki baskının kalkmasını sağlayacak, hiyerarşik huzursuzluğu ortadan kaldıracak, uzlaşma komisyonu üyelerinin mevzuat bilgisi yeterli olan kişilerden oluşmuş olmasını sağlayacak ve uzlaşmaya konu uyuşmazlık baştan sona tek bir komisyon tarafından takip edileceği için mükellefle iletişim daha sağlıklı bir hale gelecektir.

Uyuşmazlığa ilişkin işlemlerin mali hukuk alanında bilgili kişilerce takip edilmesi gerekeceğinden Maliye Bakanlığı bünyesindeki Hazine Avukatlarının bir kısmının VDK bünyesinde yapılandırılacak olan Uzlaşma Sekreterliğinde görevlendirilmesi gerekir. Ayrıca oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında Hazine Avukatlarından da bir kişinin görevlendirilmesi Uzlaşmayı daha etkin hale getirecektir.

Önerilen yeni yapıda Uzlaşma Komisyonları 4 kişiden oluşmalıdır. Uzlaşma Sekreterinin Başkanlığı'nda toplanacak olan komisyonda 1 üye vergi inceleme elemanı, 1 üye Hazine Avukatı ve 1 üye Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi Hakimi olmalıdır.

Uzlaşma görüşmelerinin mevcut uygulamadaki gibi sadece tutar konusundaki pazarlık şeklinde değil tarhiyatın gerekçesi üzerinde de araştırmalar yapılması ve yapılan araştırma neticesine göre gerekçe uzlaşma tutanağına yazılmak kaydıyla vergi asıllarında da önemli indirimlere gidilebilmelidir.

Uzlaşma görüşmelerinde komisyonun yapacağı teklif mükellefin ödeme gücü göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Mükellefler ödeme güçlerini Uzlaşma Yönetmeliği'nde belirtilen şekillerde (Banka hesapları, Tapu Kayıtları vb..) ispatlamakla yükümlü olmalıdır. Uzlaşma sekreterliği ise mükellefin ödeme gücünü ispatlarken sunduğu belgelerin gerçekliğini araştırmalıdır. Söz konusu araştırmayı yapabilmek için VUK' nun 148. maddesindeki "*Kamu İdare ve Müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nun veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*" Hükmü gereğince mükellefin ödeme gücünü tespiti yönelik araştırmayı yapmak için gerekli olan yetki vergi inceleme elemanlarında mevcut olduğu için VDK bünyesinde yapılandırılacak olan birimler tarafından TÖ ve TSU uzlaşmanın yapılması müessesenin etkinliğini artıracaktır.

Uzlaşma komisyonu mükellefin ödeme gücüne dikkate alarak mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutarı teklif etmelidir. Fakat mükellefin ödeme gücü yapılan teklifi karşılamaya yetecek olsa dahi mükellefin bazı özel durumlarının (izleyen dönemlerdeki tedavi giderleri, olağandışı katlanmak zorunda olduğu giderleri vb...) varlığı ödeme sonucunda mükellefi zor durumda bırakacak ise mükellefin ödeyebileceği maksimum tutardan daha aşağı bir tutar komisyonca teklif edilebilir.

Yapılacak olan teklifin tespitinde mükellefin vergi idaresiyle olan ilişkileri ve geçmiş dönemlere ait vergi yükümlülüklerine ilişkin sabıkası da dikkate alınmalıdır.

Komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmesi halinde uzlaşmanın sağlanmış olması için uyuşmazlığın tamamen sona erdirilmiş olması gerekmektedir. Yani tahsilat aşamasında uyuşmazlığın tekrarlanmasının önlenmiş olması gerekir, aksi halde uzlaşma geçersiz kabul edilmelidir. Bunun için mükelleften üzerinde uzlaşılan miktarlar ile ilgili olarak teminat mektubu istenmesi ya da mükellefin varlıklarına söz konusu tutarlar ödeninceye kadar ihtiyati haciz konulması şeklinde tedbirler alınmalıdır.

Vergi hukukumuzda yer alan uzlaşma müessesesi TÖ ve TSU adında iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Uzlaşma Müessesesinin 205 sayılı kanunun gerekçesindeki amaçlara ulaştırılabilmesi için uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümüne katkı sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle gerek zaman gerekse de emek kaybına neden olmadan uyuşmazlığın hızlı çözülebilmesi için vergi incelemesinden önceki bir aşamada da mükelleflere uzlaşma imkanı getirilmesi gerekir.

TÖU kapsamına vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve cezalar girmekte olup, mükellef uzlaşma talebini incelemeye ilişkin son tutanağın düzenlenmesine kadar yapabilmektedir. Mükellefler inceleme ile ilgili son tutanak düzenlenmeden yani inceleme henüz tamamlanmadan önce uzlaşabilmelidir. Vergi İncelemeleri Tarhiyattan önce yapılan uzlaşmalara esas teşkil ediyor olsa dahi çoğu zaman inceleme süreci çok uzun bir zaman almaktadır. Vergi incelemesi mükellef açısından sıkıntılı bir süreçtir. Mükellef incelemenin bitiminde kendisine ne kadar vergi tarhiyatı yapılacağını ve ne kadar ceza kesileceğini önceden bilememekte olup yargı sürecine benzer bir belirsizlik hali yaşamaktadır. Ayrıca kamu alacağının tahsili de inceleme süreciyle birlikte gecikmektedir. Bu durumlar dikkate alınarak mükellefler hakkında inceleme süreci başlamadan önce fakat

tarhiyata ilişkin tespitlerin yapıldığı bir aşamada mükellefler idare tarafından uzlaşmaya davet edilebilmelidir.

Vergi inceleme talepleri değerlendirme komisyonunun yapacağı ön inceleme neticesinde dikkati çeken hususlar hakkında, vergi inceleme elemanlarına yaptırılacak ön incelemelerde tespit edilecek hususlarla ilgili olarak mükelleflere uzlaşma daveti gönderilmesi uyuşmazlıkların çözümü ve uzlaşmanın etkinliğini artıracaktır. Mükellefe gönderilen davete icabet edilmemesi veya uzlaşma sağlanamaması halinde vergi inceleme raporu düzenlenerek bu aşamada tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi işletilmeye başlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKALIN, Şükrü Haluk, Recep TOPARLI, Yücel DAĞLI ve Şefik Bilal ÇAVUŞOĞLU, *Türkçe Sözlük*, 10. b., Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2009.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 6. b., Gazi Kitapevi, Ankara, 1997.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 9. b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2009.
- AKSOY, Hüseyin, “Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Dünyası*, S. 178, 1996.
- AKSOY, Şerafettin, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, 2. b., Filiz Kitapevi, 1999.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Danıştay Dergisi*, S.1., 1971.
- ARMAĞAN, Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S.153, 2007.
- BAYKARA, Bekir, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, *Vergi Dünyası*, 2008, S. 319.
- BİYAN, Özgür, “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, *Bilanço Dergisi*, S.162, Temmuz-Eylül 2016.
- BİYAN, Özgür, *Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)*, 1. b., Bursa: Dora Yayınevi, 2018.
- BOZKIR, Müjdat, “AB Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi”, *Vergi Sorunları*, S. 137.
- CANDAN, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 1. b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.
- CANDAN, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- CİBO, Hakkı, *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi*, (Doktora Tezi), Zonguldak: Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

- ÇAPKIN, Ayfer, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- ÇELİKEL, Lerzan, *Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.
- DOĞAN, Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, S. 137.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Metin TAŞ ve Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Basın Yayım Dağıtım,2007.
- EDİZDOĞAN, Nihat, *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, Bursa: Örnek Kitapevi, 1986.
- ERDEM, Tahir, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum, İzaha Davet”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.347, Ağustos 2017.
- FINDIK, Halil Murat, *Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi*,(Yüksek Lisans Tezi), Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- GERÇEK, Adnan, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Dersleri*, 10. b., Ekin Basın Yayım Dağıtım, Bursa, 2010.
- HATİPOĞLU, Cengizhan, “Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2014, c. 20.
- HOŞ, Zeynep Müftüoğlu, “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması” *TBB Dergisi*, 2014.
- KALAYCI, Tülün, *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, 2. b., İstanbul: Filiz Kitapevi,1989.

- KARADAĞ, Neslihan Coşkun, İbrahim Organ, “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014, Cilt 7, Sayı 1.
- KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 1. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- KERİMOĞLU, Zekiye Nur Özkan, *Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- KIR, Bahadır, *Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, 18. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008.
- KIZILOT, Şükrü ve Zuhâl KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 14. b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KIZILOT, Zuhâl, “Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları”, *Yaklaşım*, Sayı: 184, Nisan 2008.
- KÜÇÜKKAYA, Mehmet, *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- NAS, Adil, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- OKTAR, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 9. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- ÖNER, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- ÖZBEK, Mustafa, “İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller I”, *TBB Dergisi*, Sayı:56, 2005.
- ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, 10. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.
- ÖZDEMİR, Tülay, *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.

- ÖZYER, Mehmet Ali, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2. b., Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2003.
- RENCBER, Altan, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.352, Ocak 2018.
- SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınları,2009.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2019.
- ŞİMŞEK, Mustafa, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, (Yüksek Lisans Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- TAŞÇI, Kenan, *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, (Yüksek Lisans Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, *Vergi Sorunları*, S. 221.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: İlkim Ofset,2007.
- VARDAL, Z. Burcu, *Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma Kurumu*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2009.
- YAVAŞLAR, Funda Başaran, “İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, *Vergi Dünyası*, S. 433, Eylül 2017.
- YAVAŞLAR, Funda Başaran, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, *Vergi Sorunları*, S. 257.
- YÜCE, Mehmet ve Ezel ALTUNAY, “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:355, Mart 2011, s.185.
- Danıştay 3. Daire, E.2000/3173, K.2003/607, T.29.01.2003 sayılı kararı.
- Danıştay 4.Daire E. 2009/6230, K.2010/718, T.16.02.2010 sayılı kararı.
- Danıştay 4.Daire, E.2007/4177, K.2009/751, T.12.02.2009 sayılı kararı.
- Danıştay 4.Daire, E.2014/4451, K.2016/2209, T.16.05.2016 sayılı kararı.

Danıştay 4.Daire, E.2015/9181, K.2017/699, T.26.01.2017 sayılı kararı.

Danıştay 9.Daire, E.2005/4914, K.2007/2207, T. 06.06.2007 sayılı kararı.

Danıştay 9.Daire, E.2009/2704, K.2009/3429, T.06.10.2009 sayılı kararı.

Danıştay VDDK, E.2008/862, K.2009/575, T.20.11.2009 sayılı kararı.

Danıştay VDDK, E.2016/575, K.2016/1075, T.09.11.2016 sayılı kararı.

Danıştay VDDK, E.2017/551, K.2017/486, T.25.10.2017 sayılı kararı.

Danıştay VDDK, E.2018/10, K 2018/97, T. 28.02.2018 sayılı kararı.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

357 No.lu VUK Genel Tebliği.

372 No.lu VUK Genel Tebliği.


482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliği.

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Okyay		ULAŞ
Doğum Yeri ve Yılı	MUĞLA		12.05.1977
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	1988	1995	Muğla Anadolu Lisesi
Lisans	1996	2000	Ankara Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – İktisat
Yüksek Lisans	2010	2019	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü – Maliye / Mali Hukuk
Doktora			
Mesleği	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.			
2.			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	okuyayulas@hotmail.com		
	Tarih İmza Adı Soyadı		02.09.2019  Okuyay ULAŞ