

**UZLAŞMA ÖZELİNDE VERĐİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ  
ÇÖZÜM YOLLARININ TÜRKİYE VE BAZI SEÇİLMİŞ ÜLKELER  
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Doktora Tezi  
Maliye Anabilim Dalı  
Maliye Bilim Dalı**

**Kübra BOZDOĞAN**

**Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ**

**Eylül 2018  
DENİZLİ**

## DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı doktora programı öğrencisi Kübra BOZDOĞAN tarafından, Prof. Dr. Ersan ÖZ yönetiminde hazırlanan “Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 27/09/2018 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI  
M. Sarılı

Jüri-Danışman

Prof. Dr. Ersan ÖZ..

Jüri

Prof. Dr. Emin KARAYILMAZLAR

Jüri

Prof. Dr. İbrahim ÖRSAL  
I. Orsal

Jüri

Prof. Dr. Yusuf KILDIŞ  
Y. Kıldış

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun  
17/10/2018 tarih ve 44/14... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet Vefa NALBANT

Müdür

M. Vefa Nalbant

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.



Kübra BOZDOĞAN

## ÖNSÖZ

Çalışmanın planlanmasında, araştırılmasında ve yürütülmesinde desteğini ve ilgisini hiç esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım danışman hocam sayın Prof. Dr. Ersan ÖZ'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tez savunmasındaki yapıcı eleştiri ve görüşlerinden ötürü sayın Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a, sayın Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI'ya, sayın Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR'a ve sayın Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ'e de ayrı ayrı teşekkür ederim. Desteklerini her zaman hissettiğim ve bugünlere gelmemde büyük katkısı olan sevgili anneme ve babama, özverili davranışlarıyla her an yanımda olan kardeşlerime, anlayışı ve pozitif yaklaşımıyla beni rahatlatan eşim Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN'a ve sevgili kızım Beren BOZDOĞAN'a çok teşekkür ederim.

## ÖZET

### UZLAŞMA ÖZELİNDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ TÜRKİYE VE BAZI SEÇİLMİŞ ÜLKELER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

Bozdoğan, Kübra

Doktora Tezi

Maliye ABD

Maliye Programı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr., Ersan Öz

Eylül 2018, 295+XV Sayfa

Vergi işlemleri sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar gerek idari gerekse yargı yolu ile çözüme kavuşturulmaktadır. Mükellef ile idare arasında yaşanan bu uyuşmazlıkların bir an önce çözüme kavuşturulması ise her iki taraf açısından oldukça önemlidir. İdare hazineye en kısa süre içerisinde kaynak sağlamak isterken, mükellef ise uyuşmazlığın sonlanması ve bu konudaki belirsizliğin ortadan kalkmasını arzulamaktadır.

1963 yılında 205 sayılı kanun ile ülkemizde uygulanmaya başlanan ve idari çözüm yolları içinde yer alan uzlaşma müessesesi ise uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan çözüme kavuşturulması noktasında önemli bir yere sahiptir. Bu çerçevede, tezin konusunu oluşturan uzlaşma müessesesi doktrin, vergi hukuku hükümleri, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğler, Danıştay kararları ve konuyla ilgili çalışmalar çerçevesinde incelenmiştir.

Vergi ihtilaflarının çözümünde barışçıl bir yol olan uzlaşma müessesesi ülkemizdeki tarihsel gelişimi, vergi aflarından farkı, verginin kanuniliği ilkesi karşısındaki durumu, diğer ülkelerdeki uygulanma şekilleri ve sayısal veriler ışığında bir değerlendirme tabii tutulmuştur. Bu bağlamda uygulamada yaşanan sorunlar ve eksiklikler tespit edilerek, diğer ülke uygulamalarından örnekler verilmiş ve çeşitli çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi uyuşmazlığı, Yargısal çözüm yolları, İdari çözüm yolları, Uzlaşma müessesesi.

## ABSTRACT

### TAX DISPUTE OF ADMINISTRATIVE REMEDIES IN COMPROMISE-SPECIFIC OF COMPARATIVE EVALUATION IN TERMS OF TURKEY AND SOME SELECTED COUNTRIES

Bozdoğan, Kübra  
Doctoral Thesis  
Public Finance Department  
Public Finance Programme  
Adviser of Thesis: Prof. Ersan Öz

September 2018, 295+XV Pages

Disputes arising during the tax transactions are resolved either by administrative or judicial means. The resolution of these disputes between the taxpayer and the administration as soon as possible is crucial for both sides. The Administration wants to provide funds to the treasury as soon as possible, but the taxpayer wishes to terminate the dispute and to remove the ambiguity in this matter.

The compromise institution, which was started to be implemented in our country in 1963 with the law numbered 205, and which is included in the administrative solution ways, has an important point at the point of getting the disputes to be resolved without resorting to the judicial way. In this framework, the compromise institution, that constitutes the subject of the thesis is examined within the framework of doctrine, tax law provisions, general notices issued by the Ministry of Finance, decisions of the Council of State and related works.

The compromise institution, a peaceful way of resolving tax disputes, has undergone an assessment of the historical development of our country, the difference from tax exemptions, the situation of the tax legislative principal, the forms of implementation in other countries and the numerical data. In this context, problems and deficiencies experienced in implementation are identified and examples from other countries' applications are given and various solutions suggested.

**Keywords:** Tax dispute, Judicial remedies, Administrative remedies, Compromise institution

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiii
TABLolar DİZİNİ.....	xiv
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı .....	3
1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar .....	4
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı .....	5
1.4. Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkaran Etkenler .....	5
1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	6
1.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	6
1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	7
1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	8
1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	9
1.4.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	9
1.4.2. Vergi İncelemeleri .....	10
1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	11
1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı .....	11
1.4.5. Verginin Ödenmemesi .....	12
1.4.6. Diğer Nedenler.....	12
1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü.....	12
1.5.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi .....	13
1.5.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi .....	13
1.5.1.1.1. Vergi Hatalarının İçeriği ve Türleri.....	15
1.5.1.1.1.1. Hesap Hataları.....	18
1.5.1.1.1.2. Vergilendirme Hataları .....	19
1.5.1.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi .....	20

1.5.1.1.2.1. Re'sen Düzeltme.....	21
1.5.1.1.2.2. Başvuru Üzerine Düzeltme.....	21
1.5.1.1.3. Düzeltme Zamanaşımı.....	23
1.5.1.2. Cezalarda İndirim.....	24
1.5.1.3. Pişmanlık ve Islah.....	25
1.5.1.4. İzaha Davet.....	27
1.5.1.5. Uzlaşma.....	32
1.5.1.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	33
1.5.1.5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	35
1.5.1.6. Üst Makama Şikâyet Yoluyla Başvurma.....	37
1.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	38
1.5.2.1. Vergi Yargı Organları.....	39
1.5.2.2. Niteliklerine Göre Vergi Davaları.....	41
1.5.2.2.1. İdari Vergi Davaları.....	42
1.5.2.2.1.1. Vergi Davasının Açılması.....	43
1.5.2.2.1.2. Yargılama Süreci.....	44
1.5.2.2.1.3. Kararların Sonuçları.....	46
1.5.2.2.1.4. Kararlara Karşı Başvurma Yolları.....	47
1.5.2.2.2. Adli Vergi Davaları.....	49
1.5.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları.....	51
1.5.3.1. Ombudsman.....	52
1.5.3.2. Müzakere.....	56
1.5.3.3. Tahkim.....	57
1.5.3.4. Arabuluculuk.....	58
1.5.3.5. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme.....	59
1.5.3.6. Vakıaların Saptanması.....	59
1.5.3.7. Kısa Yargılama.....	60

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

2.1. Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Getiriliş Nedenleri.....	61
2.2. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği.....	63
2.3. Uzlaşma Kurumu İle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	64
2.3.1. 205 Sayılı Düzenleme.....	65



2.3.2. 485 Sayılı Düzenleme .....	65
2.3.3. 2365 Sayılı Düzenleme .....	66
2.3.4. 3239 Sayılı Düzenleme .....	66
2.3.5. 4008 Sayılı Düzenleme .....	66
2.3.6. 4369 Sayılı Düzenleme .....	67
2.3.7. 4444 Sayılı Düzenleme .....	68
2.3.8. 5736 Sayılı Düzenleme .....	69
2.3.9. 7103 Sayılı Düzenleme .....	70
2.4. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Uzlaşma Türleri.....	70
2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi.....	71
2.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinin Konusu ve Kapsamı .....	72
2.4.1.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	73
2.4.1.1.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	74
2.4.1.1.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	76
2.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurulabilme Koşulları .....	78
2.4.1.2.1. Vergi Kanunları Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememe .....	78
2.4.1.2.2. Vergi Ziyana Sebebiyet Verilmesinin VUK'un 369'uncu Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklanması .....	80
2.4.1.2.3. Tarhiyatta VUK'un 116, 117, 118'nci Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunların Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması .....	81
2.4.1.2.4. Tarhiyata Konu Olayla İlgili Olarak Yargı Kararları ile Vergi İdaresinin Farklı Görüşte Olduğunun İleri Sürülmesi .....	82
2.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları .....	83
2.4.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu.....	84
2.4.1.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu .....	85
2.4.1.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu .....	85
2.4.1.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu .....	85
2.4.1.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu.....	85
2.4.1.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu .....	85
2.4.1.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı .....	86
2.4.1.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı .....	87
2.4.1.3.4. Uzlaşma Komisyonları Kararlarının Hukuki Niteliği .....	87
2.4.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Yapılması.....	88
2.4.1.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi .....	88

2.4.1.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar ....	89
2.4.1.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Şekli .....	90
2.4.1.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Yer .....	91
2.4.1.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurusunda Bulunma Süresi .....	92
2.4.1.4.2.1. Mücbir Sebebin Süreye Etkisi .....	92
2.4.1.4.2.2. Adli Tatilin Süreye Etkisi .....	94
2.4.1.4.2.3. Mali Tatilin Süreye Etkisi .....	95
2.4.1.4.3. Kısmi Uzlaşma Talebi .....	96
2.4.1.4.4. Uzlaşma Başvurusunun İdari Davaya Etkisi .....	97
2.4.1.4.5. Ön İnceleme .....	99
2.4.1.4.5.1. Ön İncelemenin Konusu .....	99
2.4.1.4.5.2. Ön İncelemenin Sonucu .....	100
2.4.1.4.5.2.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmeksizin Reddi ve Red Kararının Hukuki Niteliği .....	100
2.4.1.4.5.2.2. Uzlaşma Talebinin İncelenmeksizin Reddinin Sonuçları .....	101
2.4.1.4.6. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağrılması .....	103
2.4.1.4.6.1. Çağrının Şekli .....	103
2.4.1.4.6.2. Çağrının Sonuçları .....	104
2.4.1.4.6.2.1. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya Uymaması .....	104
2.4.1.4.6.2.2. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya Uyması .....	105
2.4.1.4.6.2.2.1. Uzlaşmanın Vaki Olması .....	106
2.4.1.4.6.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması .....	107
2.4.1.4.6.2.2.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi .....	107
2.4.1.4.6.2.3. Uzlaşma Tutanağının Kesinliği .....	108
2.4.1.4.6.2.4. Uzlaşmadaki Hatanın Uzlaşmanın Kesinliğine Etkisi .....	109
2.4.1.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları .....	110
2.4.1.5.1. Uzlaşmanın Vaki Olması .....	110
2.4.1.5.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunan Açısından .....	111
2.4.1.5.1.1.1. Dava Açma Hakkı Üzerinde Etkisi .....	111
2.4.1.5.1.1.2. Cezalarda İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi .....	112
2.4.1.5.1.2. Vergi İdaresi Açısından .....	113
2.4.1.5.1.3. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi .....	115
2.4.1.5.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi .....	116

2.4.1.5.2.1. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Uzlaşma Hakkı Üzerindeki Etkisi.....	116
2.4.1.5.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi.....	117
2.4.1.5.2.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Cezalarda İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi.....	119
2.4.1.5.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi Halinde Vergi ve Cezanın Ödenmesi .....	120
2.4.1.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	121
2.4.1.6.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri.....	121
2.4.1.6.2. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri.....	124
2.4.1.6.3. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verileri.....	126
2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Getiriliş Amacı .....	130
2.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	132
2.4.2.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	132
2.4.2.1.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	133
2.4.2.1.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	134
2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu .....	135
2.4.2.2.1. Merkezi İnceleme Elamanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu .....	135
2.4.2.2.2. Mahalli İnceleme Elamanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu .....	136
2.4.2.2.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması .....	137
2.4.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması.....	137
2.4.2.3.1. Uzlaşma Talebi.....	137
2.4.2.3.2. Uzlaşma Talep Süresi .....	138
2.4.2.3.3. Uzlaşma Gününün Tespiti ve İlgiliye Bildirilmesi.....	139
2.4.2.3.4. Uzlaşma Davetine Uyulmaması .....	140
2.4.2.3.5. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi .....	141
2.4.2.3.6. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Komisyonuna Katılabilecek Olanlar .....	142
2.4.2.4. Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları.....	142
2.4.2.4.1. Vergi Dairesinin İşlemleri Üzerindeki Etkisi .....	142
2.4.2.4.2. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Hakları Üzerindeki Etkisi .....	143

2.4.2.5. Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları .....	144
2.4.2.6. Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi .....	145
2.4.2.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	146
2.5. 4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi.....	147
2.5.1. Uzlaşmanın Kapsamı ve Başvuru Koşulları .....	148
2.5.2. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili, Sorumlulukları ve Yetkisi.....	150
2.5.3. Uzlaşma Talebi ve Süreler .....	151
2.5.4. Uzlaşma Görüşmeleri .....	153
2.5.5. Uzlaşma Başvurusu Sonuçları .....	154
2.6. Mahalli İdareler Kapsamında Uzlaşma Müessesesi .....	155
2.6.1. Uzlaşmanın Kapsamı ve Başvuru Koşulları .....	157
2.6.2. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili, Sorumlulukları ve Yetkisi.....	158
2.6.3. Uzlaşma Talebi ve Süreler .....	158
2.6.4. Uzlaşma Görüşmeleri .....	159
2.6.5. Uzlaşma Başvurusu Sonuçları .....	160
2.7. Uzlaşma Müessesesine Yönelik Eleştiriler .....	161
2.7.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi.....	161
2.7.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi .....	163
2.7.3. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi .....	164
2.7.4. Vergi Cezalarının Etkinliği Açısından Uzlaşma Müessesesi .....	165
2.7.5. Vergi İnceleme Elemanları Açısından Uzlaşma Müessesesi.....	166
2.8. Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar.....	168
2.8.1. İdare Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar.....	168
2.8.2. Mükellef Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar .....	169
2.8.3. Yargı Organları Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar ....	170
2.9. Uzlaşma Müessesesi İle Vergi Affının Karşılaştırılması .....	172
2.10. Uzlaşma Müessesesi İle Cezalarda İndirim Müessesesinin Karşılaştırılması..	174
2.11. Uzlaşma Müessesesinin Uygulanması Sırasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	177

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI İLE ANKETE DAYALI BİR UZLAŞMA DEĞERLENDİRMESİ

3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uzlaşma Müessesesi .....	186
3.1.1. Uzlaşma Süreci .....	189
3.1.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları .....	191
3.1.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	193
3.2. Almanya'da Uzlaşma Müessesesi .....	196
3.2.1. Uzlaşma Süreci .....	197
3.2.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları .....	198
3.2.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	198
3.3. İngiltere'de Uzlaşma Müessesesi .....	199
3.3.1. Uzlaşma Süreci .....	200
3.3.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları .....	201
3.3.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	201
3.4. Fransa'da Uzlaşma Müessesesi .....	202
3.4.1. Uzlaşma Süreci .....	203
3.4.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları .....	204
3.4.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	205
3.5. Güney Afrika'da Uzlaşma Müessesesi.....	206
3.5.1. Uzlaşma Süreci .....	207
3.5.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları .....	208
3.5.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	209
3.6. Avustralya'da Uzlaşma Müessesesi .....	211
3.6.1. Uzlaşma Süreci .....	212
3.6.2. Uzlaşma Başvurusu Sonuçları .....	212
3.6.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi .....	213
3.7. Uzlaşma Müessesesinin Türkiye ile Seçilmiş Bazı Yabancı Ülkeler Açısından Karşılaştırılması.....	215
3.7.1. Türkiye ile ABD'nin Karşılaştırılması .....	215
3.7.1.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından.....	217
3.7.1.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından.....	217
3.7.1.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından .....	218

3.7.1.4. Uzlaşma Rakamları Açısından .....	220
3.7.2. Türkiye ile Almanya'nın Karşılaştırılması .....	220
3.7.2.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından .....	221
3.7.2.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından .....	221
3.7.2.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından .....	222
3.7.2.4. Uzlaşma Rakamları Açısından .....	222
3.7.3. Türkiye ile İngiltere'nin Karşılaştırılması .....	222
3.7.3.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından .....	223
3.7.3.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından .....	223
3.7.3.3. Başvurunun kabulü ve reddi açısından .....	223
3.7.3.4. Uzlaşma Rakamları Açısından .....	224
3.7.4. Türkiye ile Fransa'nın Karşılaştırılması .....	224
3.7.4.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından .....	224
3.7.4.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından .....	225
3.7.4.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından .....	226
3.7.4.4. Uzlaşma Rakamları Açısından .....	227
3.7.5. Türkiye ile Güney Afrika'nın Karşılaştırılması .....	227
3.7.5.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından .....	228
3.7.5.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından .....	228
3.7.5.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından .....	230
3.7.5.4. Uzlaşma Rakamları Açısından .....	230
3.7.6. Türkiye ile Avustralya'nın Karşılaştırılması .....	231
3.7.6.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından .....	232
3.7.6.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından .....	232
3.7.6.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından .....	233
3.7.6.4. Uzlaşma Rakamları Açısından .....	233
3.8. Türk Uzlaşma Mevzuatında Olmayan Uzlaşma Prensipleri .....	234
3.9. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi: Tokat İli Örneği .....	235
3.9.1. Literatür Taraması .....	235
3.9.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Örneklem Belirlenmesi .....	237
3.9.3. Araştırmaya Yönelik Verilerin Elde Edilmesi .....	237
3.9.4. Veri Analiz Yöntemi .....	238
3.9.5. Araştırmanın Bulguları .....	238

SONUÇ.....	263
KAYNAKLAR.....	271
EKLER.....	287
EK-1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları .....	288
EK-2. Anket Formu.....	291
ÖZGEÇMİŞ.....	295

**ŞEKİLLER DİZİNİ**

Sayfa

Şekil 1: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında Kesinleşen Vergi Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması .....	129
Şekil 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında Kesinleşen Vergi Ceza Oranlarının Karşılaştırılması .....	130
Şekil 3: 2008-2017 Yıllarına Ait IRS'nin Uzlaşma Teklifi Kabul Oranları .....	195
Şekil 4: 2008-2017 Yılları Arasında ABD'nde Kabul Edilen Uzlaşma Teklifi Miktarları (Milyon \$) .....	195



## TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1: VUK’da Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara Neden Olan Eylemler ve Cezaları.....	50
Tablo 2: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sonuçları (2008-2017).....	122
Tablo 3: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008-2017).....	123
Tablo 4: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sonuçları .....	125
Tablo 5: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008-2017)	126
Tablo 6: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sonuçları (2008-2017).....	127
Tablo 7: Türkiye Genelindeki Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008- 2017) .....	128
Tablo 8: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2008-2017) .....	146
Tablo 9: Türkiye’deki Mükelleflerin İncelenme Oranları .....	167
Tablo 10: Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay Dava Sayısı .....	171
Tablo 11: 2008-2017 Yılları Arasında ABD Uzlaşma Verileri .....	194
Tablo 12: 2008-2016 Yılları Arasında Fransa’da Gerçekleşen Uzlaşma Verileri .....	205
Tablo 13: Güney Afrika’da SARS Tarafından Silinen/İptal Edilen Vergi Borcu Tutarları (2008-2017).....	210
Tablo 14: Avusturalya’da 1 Temmuz 2009-31 Aralık 2012 Tarihleri Arasında Uzlaşma Verileri .....	214
Tablo 15: Türkiye-ABD de Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü ....	217
Tablo 16: Türkiye-ABD’de Uzlaşma Başvurularına Ait Uzlaşma Oranları.....	220
Tablo 17: Türkiye-Almanya’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü .....	221
Tablo 18: Türkiye-İngiltere’de Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü .....	223
Tablo 19: Türkiye-Fransa’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü..	225
Tablo 20: Türkiye-Fransa’da Uzlaşma Başvurularına Ait Uzlaşma Oranları.....	227
Tablo 21: Türkiye-Güney Afrika’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü.....	228
Tablo 22: Türkiye ve Güney Afrika’da Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Miktarı Uzlaşma Oranları .....	231
Tablo 23: Türkiye-Avusturalya’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü.....	232

## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AO	Abgabenordnung
ATO	Australian Taxation Office
BG	Bozularak Gelen
Bkz.	Bakınız
BSYD	Bir Sonraki Yıla Devreden
ÇGO	Çıkan Davanın Gelen Davayı Oranı
D.	Daire
Dnş.	Danıştay
Dnş. İ.B.K.	Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
Dnş. VDDK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
Dnş. VDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	Esas
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GUY	Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GYDG	Geçen Yıldan Devren Gelen
hk.	Hakkında
HMRC	HM Revenue & Customs
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IRS	Internal Revenue Service
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDKK	Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KUK	Vergi Dairleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu
md.	madde
MİUY	Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği
MUK	Merkezi Uzlaşma Komisyonu
OGS	Ortalama Görülme Süresi
Ort.	Ortalama
R	Güney Afrika Randı
RG	Resmi Gazete
SARS	South African Revenue Service
S.K.	Sayıli Kanun
T	Tarih
TAA	Tax Administration Act
TL	Türk Lirası
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TP	Toplam
TSU	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
UY	Uzlaşma Yönetmeliği
vd.	ve diğeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YİA	Yıl İçinde Açılan
YİÇ	Yıl İçinde Çıkan
%	Yüzde
\$	Amerikan Doları

## GİRİŞ

Vergilendirme sürecinde verginin alacaklısı konumundaki vergi idaresi ile borçlusu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusu arasında, vergi kanunlarının uygulanması sırasında zaman zaman uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların esas çözüm yeri, kural olarak yargı organları olmasına karşın kanun koyucu mükelleflerin yargı yoluna başvurma hakkını saklı tutmak kaydıyla, uyuşmazlığın barışçıl yollarla idari aşamada sonlandırılmasını mümkün kılan bazı çözüm yolları da öngörmektedir. Bu yollardan en yaygın ve etkin şekilde kullanılanı ise uzlaşma müessesesidir.

1963 yılında 205 sayılı kanun ile Türk vergi mevzuatında yerini alan uzlaşma müessesesi 22 yıllık bir uygulamadan sonra, 1985 yılında 3239 sayılı kanunla tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de mevzuata girmesiyle iki farklı şekilde uygulanmaya başlanmıştır. VUK'un 376. maddesinden sonra gelen Ek maddeler halinde düzenlenen uzlaşma müessesesine yönelik her türlü düzenleme yapma yetkisi ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir (VUK, Ek md.1). Yasal adı tarhiyat sonrası uzlaşma olmayan ve ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının konusunu oluşturan uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin hukuk sistemine girmesiyle tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olarak anılmaya başlanmıştır.

Vergi incelemesine dayanarak henüz tarh edilmemiş vergi ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezasını kapsayan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilme amacı ise mükellef ile vergi idaresi arasında henüz doğmamış ama doğmasına kesin gözüyle bakılan uyuşmazlıkların tarh işleminden önce barışçıl bir yolla çözüme kavuşturulmasıdır.

Almanya'dan esinlenerek Türk vergi mevzuatında giren uzlaşma müessesesi, bu ülkede Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kanun koyucu tarafından 1977 yılında uygulamadan kaldırılmıştır. Ülkemizde ise hali hazırda uygulanan bu kurumun özellikle vergilemede kanunilik, eşitlik ve vergi cezalarının etkinliği ilkelerine aykırı olduğu gerekçeleriyle haklı bir takım eleştirilere maruz kalmasına rağmen, ihtiyaç duyulan bir kurum olma özelliğini de sürdürmektedir.

Bu bağlamda, "Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi" başlıklı bu tez çalışmasın da uzlaşma kurumuna yönelik eleştirilerin

giderilmesi ve bu kurumun daha adaletli bir yapıya kavuşturulması açısından çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Toplam üç ana bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, genel olarak vergi uyuşmazlığı kavramı üzerinde durulmuş, bu uyuşmazlıkların adli ve idari çözüm yolları ile alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden bahsedilmiştir.

“Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi” başlıklı ikinci bölümde ise genel olarak uzlaşma müessesesi ve getiriliş nedenleri ve bu müessesenin ülkemizdeki tarihi gelişimine değinilmiştir. Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası olmak üzere her iki uzlaşma türü açısından uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonları ve uzlaşma başvurusu sonuçlarından ayrı ayrı bahsedilmiş ve uzlaşma kurumu sayısal veriler ışığında değerlendirilmiştir. Konunun devamında uzlaşma müessesine yönelik eleştirilere değinilmiş ve bu müessesenin sağladığı faydalar mükellef, idare ve yargı organları açısından ele alınmıştır. Uzlaşma müessesesi ile vergi affı ve cezalarda indirim müessesesi karşılaştırılmış ve aralarındaki farklılıklar ve benzerlikler üzerinde durulmuştur. Uzlaşma müessesinin uygulanması sırasında karşılaşılan sorunlara değinerek, bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Son bölümde ise seçilmiş bazı ülkelerde (ABD, Almanya, İngiltere, Fransa, Güney Afrika ve Avustralya) uygulanan uzlaşma müessesinin; süreci, başvuru sonuçları ve sayısal verilerinden bahsedilerek, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi ile karşılaştırılmış ve ankete dayalı bir uzlaşma değerlendirmesi yapılmıştır. Ülkeler; uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar, uzlaşma türü, uzlaşma süreci ve şartları ile uzlaşma rakamları açısından bir karşılaştırmaya tabi tutulmuştur. Bu noktada, uzlaşma müessesesinin gelişimine faydalı olacağı düşünülen ülke uygulamalarından örneklerle ve anket sonucunda elde edilen verilere dayanılarak çeşitli önerilerde bulunulmuş ve bu kurumun gelişimine katkı da bulunmak amaçlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

#### 1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Kavram olarak uyuşmazlık, herhangi bir konuya taraf olan kimselerin, taraf oldukları konu üzerinde farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları sebebiyle anlaşamamalarını ifade eder (Yüce, 2017: 81). Uyuşmazlık, salt düşünce bazında tarafların en azından birinin farklı düşünmesi değil bu düşünceyi hukuki bir hakka ya da yetkiye dayandırarak gerçekleştirmek üzere ifade ve talep etmesi, karşı tarafında buna karşın itirazda, inkârda ve savunmada bulunmasıdır (Erdem, 2012: 34).

Vergi uyuşmazlığı, devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilendirme işlemlerini yaparken vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, yanlış anlaşılma, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumluları arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 2). Başka bir ifadeyle vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilen hukuksal anlaşmazlıklardır (Sarılı, 2018: 263).

Bu anlaşmazlık, kimi zaman mükellefin kişisel vergi borcunun varlığı ve tutarı üzerinde kimi zaman ise mükellefin maddi ya da şekli yükümlülüklerini yerine getirmemesinden ya da eksik bir şekilde yerine getirmesinden dolayı uygulanan idari müeyyidenin türü ve miktarı üzerinde olmaktadır (Yüce, 2017: 81). Bu tanımlar doğrultusunda vergi uyuşmazlıklarında aktif ve pasif olmak üzere iki tarafın olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Aktif olarak nitelendirilen taraf devlet iken pasif taraf ise mükellef, sorumlu ya da ceza muhatabıdır.

Kanun hükümlerinin yeterince iyi anlaşılması, belirsizlikler ve yapılması gereken uygulamalar bakımından ortaya çıkabilecek farklı yaklaşımlar ile tarafların yaptıkları uygulamalar dolayısıyla daha haklı olduklarını düşünmeleri nedeniyle uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir (Akdoğan, 2017: 165). Ayrıca vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresinin hazineci bir bakış açısıyla gelir toplama yaklaşımından hatta zaman zaman idarenin kanuniliği ilkesini aşan uygulamalarından ya da tarafların hatalarından kaynaklanabilmektedir (Kaplan, 2013: 133).

Uyuşmazlık yaratan bu sorunlar genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve vergi tahsili konularında ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyetle ilgili uyuşmazlıklar vergi matrahı, vergi miktarı, muaflık ve istisnalar ile mükellefin şahsında yapılan hatalardan; ceza kesme ile ilgili uyuşmazlıklar, cezayı gerektiren fiilin işlenmediği ya da başka bir cezanın kesilmesi gerektiği iddialarından; tahsil uyuşmazlıkları ise tebliğ edilen ödeme

emrinin konusu oluşturan borcun tamamen veya kısmen ödendiği veya bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır (Oktar, 2017: 389). Bunların dışında, vergiye ilişkin olarak yürürlüğe konulan ve uygulanan kanunların Anayasaya; tüzük, yönetmelik genel tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlerin kanunlara aykırılığı da çeşitli anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açmakta, hatta bir takım uyuşmazlıkların kaynağını oluşturmaktadır (Karakoç, 2017: 37).

## 1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan biri vergilendirme yetkisini elinde bulduran vergi alacaklısı devlet iken, diğeri ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir yani mükelleftir.

Vergi alacaklısı denildiği zaman, genelde vergilendirme yetkisini elinde bulduran merkezi ya da yerel birimler, özelde ise vergilendirme işleminin yürütülmesinden sorumlu bulunan bakanlık ve bu bakanlığa bağlı alt birimler anlaşılmalıdır (Tosuner ve Arıkan, 2017: 48). Ülkemizde vergi alacaklısı genelde devlet ya da Türkiye Büyük Millet Meclisi özelde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı<sup>1</sup> veya bu Bakanlığa bağlı vergi daireleridir.

Kanunlarla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde vergi konusu işlemlere muhatap olan dolayısıyla vergi borcu ortaya çıkan kişilere mükellef ya da vergi borçlusu denir (Tosuner ve Arıkan, 2017: 50-51). Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefi şu şekilde açıklanmaktadır ( Bilici, 2016: 42);

- Gelir Vergi Kanunu'na göre gerçek kişiler (md.3)
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları (md.1)
- Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (md.3,13)
- Damga Vergisi Kanunu'na göre kağıtları imza edenler (md.3)
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (md.5)

<sup>1</sup> 09.08.2018 tarihli 30473 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazetede yayımlanan 703 Sayılı KHK'nin (Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname) 4. maddesinin c bendinde yapılan düzenleme ile Maliye Bakanlığı'nın adı Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları... sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (md.3)
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (md.8).

### **1.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı**

Vergi uyuşmazlığından bahsedebilmek için ortada bir vergi olması şart değildir, verginin matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlığı doğabilir<sup>2</sup> (Aksoy, 1999: 58). Verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığından da o aşamada söz edilebilir (Taş, 2005: 8).

Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan ve vergi mükelleflerini denetleme amacıyla ihdas edilen yoklama, inceleme ve bilgi toplama yöntemleri, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilirken bunların yapılması sürecinde vergi idaresi ile mükellefler arasında söz konusu yöntemlerin uygulanışına ilişkin usul ve esaslar konusunda uyuşmazlıklar doğabilir (Küçükkaya, 2008: 12). Mükellefin bu işlemleri uyuşmazlık konusu yapıp vergi dairesine ya da vergi yargısına başvurabilmesi için; vergi idaresinin bu denetleme yolları neticesinde ulaştığı bilgilere dayanarak mükellef veya vergi sorumlusuna yönelik icrai nitelikte olan re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatında bulunması ya da ceza kesmesi ve bu işlemleri karşı tarafa tebliğ etmesi gerekir (Küçükkaya, 2008: 12).

Vergi uyuşmazlıkları, kural olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının tarh aşamasındaki görülme şekline örnek olarak matrahın fazla ya da eksik belirlenmesi, yükümlünün şahsında yapılan hatalar verilebilirken, tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklara örnek olarak ise tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddiaları verilebilir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014).

### **1.4. Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkaran Etkenler**

Vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran etkenler; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, düşük matrah

<sup>2</sup> "Örneğin; emsal bedelin, ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasına göre tespit edilememesi halinde bu bedelin VUK'un 267. maddesi uyarınca takdir komisyonunca tespit edilmesi durumunda, mükellefin takdir komisyonu kararı aleyhine dava açabilmesi mümkündür" (Aksoy, 1999: 58).

beyanı, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler olmak üzere altı alt başlık halinde incelenecektir.

#### **1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı**

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'inci maddesinin (a) fıkrasına göre; idarî işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı oldukları gerekçesiyle, menfaatleri ihlâl edilenler tarafından iptal davası konusu yapılabilmektedir. Kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşıdığı VUK'un 20. maddesinde<sup>3</sup> açıkça belirtilen tarh işlemi için de bu yönlerden uyumluluk aranır.

Verginin tarhı yukarıda da belirtildiği gibi idari bir işlemdir. İdari işlem ise bir hukuk kuralının, idare makamlarınca sübjektif bir duruma ya da belli bir kişiye, yine kanunlarda gösterilen kurallara uygun olarak, tek yanlı ve icrai olarak uygulanması işlemidir (Odyakmaz vd., 2008: 383). Sübjektif işlem niteliği taşıyan verginin tarhı bu özelliği dolayısıyla, kişiler üzerinde doğrudan etkisi olan asli bir muameledir.

İdare tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından herhangi biri yönüyle hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal davası konusu yapılabilmesi mümkündür. Aşağıda sırasıyla bu unsurlar incelenecektir.

##### **1.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Yetki, verginin kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak vergi dairelerinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneğidir (Aksoy, 1999: 59). Vergi gelirlerinin toplanması vergi idaresi açısından bir yükümlülük olduğu için vergi idaresi kanunun kendisine verdiği bu yetkiyi kullanmak zorundadır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 59). Dolayısıyla, yetkinin hukuka aykırı kullanılması gibi kullanılmaması da bir iptal nedeni sayılabilir (Gözübüyük, 2001: 203).

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 (Kırbaş, 2015: 24). İdarenin vergi kanunları ile verilen yetkinin dışına çıkarak işlem yapması halinde ise, vergilendirme işleminin yetki yönünden hukuka aykırılığı söz konusu olmaktadır (Oktar, 2017: 390). Vergi dairelerinin yetkileri konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üç açıdan incelenebilir (Kızılot, 2003: 37).

<sup>3</sup> Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.



Görev olarak da adlandırılan konu itibariyle yetki, belli kanunlara ilişkin kararların hangi idari makam ve mercilerce alınacağını ifade etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 59). Konu itibariyle yetkisizlik; astın üstün yerine veya üstün astın yerine, bir idari birimin diğeri yerine, aynı kuruluşun organları arasında birinin diğeri yerine işlem yapması durumlarında söz konusu olmaktadır (Gözübüyük, 2001: 207). Örneğin, gelir vergisi ile ilgili işlemlerin, emlak vergisi dairesi tarafından yapılması, bu işlemleri konu itibariyle yetki yönünden hukuka aykırı kılmaktadır (Aksoy, 1999: 59).

Zaman bakımından yetki, konu itibariyle yetkinin kullanılabilceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir (Kızılot, 2003: 37). Yetkiyi kullanacak olan şahsın görevde olması gerekir, izin ve emeklilik gibi nedenlerle görevden ayrılmış olması yetkisini kullanamayacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenle, görevli olunan süre dışında yetkinin kullanılması yapılan işlemi zaman itibariyle yetki açısından hukuka aykırı kılar. VUK'da verginin tarh ve tebliğ için, AATUHK'nda ise verginin tahsili için öngörülen tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri geçtikten sonra verginin tarh ve tebliği, tahakkuku ve tahsili mümkün değildir (Oktar, 2017: 391).

Yer bakımından yetki ise, yetkinin kullanılabilceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Örneğin, GVK'na göre gelir vergisi mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edilir (GVK md.106/f.1). Ancak kanunda sayılan istisnalar dışında mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından vergilendirme işleminin yapılması, bu işlemlerin hukuka aykırılığına neden olmaktadır (Aksoy, 1999: 60).

Vergi yargısında yetki konusu, anlaşmazlığın her aşamasında ve re'sen mahkeme tarafından ileri sürülebilir ve yetki kuralları kamu düzenine ilişkin kurallar olarak sayılmaktadır, bu nedenle de hukuka aykırılıkları sonradan yapılacak onay ile giderilememektedir (Aksoy, 1999: 60).

#### **1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari bir işlemin, doğurduğu hukuki duruma ya da diğeri bir ifadeyle hukuk düzeninde yarattığı sonuca konu denilmektedir (Aksoy, 1999: 61). İşlemin, bu unsur bakımında hukuka uygun doğması, yaratılan sonucun hukuk kurallarında gösterilen sonuç olmasına bağlıdır aksi takdirde işlem konu unsuru bakımından hukuka aykırı sayılır (Candan, 2006: 25). Yani vergilendirme işleminde, sebep ve konu arasındaki mantıki ilişkinin doğru kurulmaması halinde Kanun'da öngörülen sebep gerçekleşmesine rağmen, yapılan işlem Kanun'da öngörülen hukuki sonucu

yansıtmadığı için konu yönünden hukuka aykırılık ve sakatlık söz konusu olacaktır (Kızılot, 2003: 38).

Verginin ne üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur (Akdoğan, 2017: 41). Örneğin, gelir elde eden bir kişiden GVK'na göre gelir vergisi alınır ancak gelir elde eden kişiden gelir vergisi yerine tüketim vergisi alınması vergilendirme işlemini konu yönünden sakat kılar (Tosuner ve Arıkan, 2014: 62).

Konu yönünden hukuka aykırılıklar çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; hukuka aykırılığı çok açık olarak görülebilen idari işlemler tesis edilmesi, kanunca yasaklanan konularda karar alınması, bireylere hukuki dayanağı olmayan yükümlülükler getirilmesi, kuralların kıyasen uygulanması şeklinde özetlenebilir (Gözübüyük, 2001: 231-233).

#### **1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar izlenmesi ve uyulması gereken yol, usul hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir (Aksoy, 1999: 60). İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka uygun bulunması, bu yöntem ve biçim kurallarına uygun olarak tesis edilmiş olmasına bağlıdır (Candan, 2006: 19).

Vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallarına bağlı tutulmalarının nedeni vergi idaresine bu işlemleri yaparken izleyeceği yolu göstermek, devletin vergi alacağını güven altına almak ve kişilere de hazine karşısında güvence sağlamaktır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 60). Vergilendirme işlemlerinde usul kuralları, yetki ve şekil kurallarından oluşmaktadır.

Yazılı şekle bağlı olan vergilendirme işleminin, yazılı olarak yapılmış olması ve işlemi yapan görevli tarafından imzalanmış olması gerekmektedir. Yine aynı şekilde vergilendirme işleminin yapılmasından önce belli makamların görüşünün alınması gibi bazı hazırlıklara girişilmesi kanunda öngörülmüş olabilir (Aksoy, 1999: 60). Bu gibi durumlarda hazırlayıcı işlemlerin kanuna uygun bir şekilde yapılmamaları ya da hiç yapılmamaları vergilendirme işleminin şekil yönünden hukuka aykırı olması sonucunu doğurmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 60).

Öte yandan şekil kurallarına her aykırılık vergilendirme işlemini hukuka aykırı kılmaz. Bu şekil kuralları vergilendirme işleminin esasına etki eden, iptali gereken asli şekil kuralları ve esasa etki etmeyen, iptali gerekmeyen tali şekil kuralları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin kanunda düzenlenen usul

kurallarına aykırı olarak tebliğ edilmesi; tahakkuk fişi, ihbarnameler, takdir kararları ve diğer çeşitli belgelerin VUK' nun ilgili maddelerinde belirtilen bilgileri içerecek şekilde düzenlenmemesi şekil yönünden hukuka aykırı işlemlerin örnekleri olarak verilebilir (Oktar, 2017: 392).

#### **1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemin dayanağını ya da bir nevi gerekçesini oluşturan sebep unsuru, idareyi belli bir işlem yapmaya yönelten ve nesnel hukuk kurallarınca idari işlemin yapılmasından önce belirlenmiş bulunan durum, olay ve işlemler olarak tanımlanmaktadır (Günday, 2004: 138). Eğer idarenin işlemini dayandırdığı sebep gerçek değilse veya gerçek olmakla birlikte, kanunun o idari işlemin tesisi için kabul ettiği sebeplerden değilse işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur (Candan, 2006: 24).

Tarih işlemindeki sebep unsuru, hukuki sebep ve maddi sebep olmak üzere ikiye ayrılmaktadır ve bunlardan hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmünü, maddi sebep ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 61). Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir (Aksoy, 1999: 61). Maddi olayın kanun hükmüne uygun olmasına tipiklik<sup>4</sup> denilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 61).

Vergi idaresinin bir vergilendirme işlemi ile serbest meslek kazancı elde etmeyen ancak bu kazançtan ötürü kendisine gelir vergisi salınan mükellefin durumunda, sebep yönünden hukuka aykırılık vardır ve tipiklik ilkesi gerçekleşmemiştir (Aksoy, 1999: 61).

#### **1.4.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Hiçbir devlet yetkisinin özel yararlar için kullanılmaması gerekir çünkü bu yetki topluma aittir ve ancak kamusal yararı gerçekleştirmek amacıyla kullanılabilir (Aksoy, 1999: 61-62). Bu nedenle, idari işlemler ancak kamu yararının sağlanması amacıyla tesis edilebilir ve kamu yararı dışındaki bir amaçla hareket edilmesi durumunda yapılan işlem amaç unsuru bakımından hukuka aykırı sayılır (Candan, 2006: 26).

Verginin kanunilik ilkesinin gereği olarak, vergi alacağının doğması verginin alınması için yeterli olduğundan, vergilendirme işlemlerinde amaç denetimi yapılmasına ihtiyaç yoktur (Oktar, 2017: 394). Çünkü vergi kanunlarında sebep

<sup>4</sup> “Hukukta somut maddi olayın soyut hukuk kuralına uygun olmasına tipiklik denir” (Öncel vd., 2009: 31).

gösterilmesi gerekmektedir ve idarenin bu konuda işlemi yapıp yapmama hususunda takdir yetkisi yoktur; yani sebep işlemi kanunda açık bir şekilde hükme bağlanmış ise vergi idaresi işlemi yapmak zorundadır (Aksoy, 1999: 62). Öte yandan sebep unsuru kanunda açık değilse vergi idaresi bir vergilendirme işlemi ancak kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapabilir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 63).

#### **1.4.2. Vergi İncelemeleri**

Günümüzde vergiler genellikle mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden alınmaktadır. Vergi matrahının yükümlülerin beyanına göre belirlenmesi ve vergileme ile ilgili diğer işlemlerin beyan temel alınarak gerçekleştirilmesi ise vergi idaresinin bu anlamda eylemsiz kalacağı anlamına gelmemektedir (Taş, 2005: 6). Zira mükelleflerin vergiye karşı dirençleri bilinen bir gerçektir ve böyle bir direncin olduğu bir ortamda vergilemenin mükellefin beyanına dayalı olması, beyan müessesesinin denetim müessesesi ile desteklenmesini zorunlu kılmaktadır (Organ, 2008: 126).

Mükelleflerin bildirimlerinin gerçeği yansıtmaması; mükelleflerin kasıtlı olarak yanlış bildirimde bulunmalarından kaynaklanabileceği gibi iyi niyetli olmalarına karşın vergi kanunlarını iyi bilmemelerinden ya da maddi hata yapılmasından da ileri gelebilmektedir (Hak, 2016). Bu noktada, beyana dayanan vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi, en önemli vergi denetim tekniklerinden biri olan vergi incelemelerinin (Uğur, 2016: 123), daha yaygın ve etkin olmasına bağlıdır. Vergi incelemesi, mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge ve kayıtların kapsamlı bir şekilde denetlenmesini ifade etmektedir ve bu kurumun amacı, VUK'un 134'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Vergi incelemesi ile devlet, kendisi ile mükellefler arasındaki vergilendirme ilişki ile kurulan dengeyi sağlamayı amaçlamaktadır (Soydan, 2015: 203). Ayrıca, vergi incelemesi ile sonunda yapılan tespit ve tarhiyatlar yükümlüleri gerçek ve hukuka uygun bir beyanname tanzim etme yoluna götürme noktasında da önem ve zorunluluk arz etmektedir (Pınar, 2016: 26).

Vergi yükümlülüğünün tesisinden başlayarak her çeşit biçimsel ve parasal yükümlülüklerin vergi mevzuatına uygun olarak yerine getirilip getirilmediği incelendikten sonra verilen karar, vergi idaresi veya mükellefin leh ya da aleyhine olabilmektedir (Bayraklı, 2006: 187). Vergi incelemesi sonucunda tespit edilen hususların bir değerlendirmesini içeren inceleme raporu, vergi idaresinin re'sen veya

ikmalen yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir (Candan, 2006: 170).

İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı fark edilmesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır (Kızılot, 2003: 40).

#### **1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması**

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığın başlıca nedenlerinden birisi, verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olmasıdır. VUK 116'nca maddesine göre vergi hatası, *“vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”*.

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 2003: 42). Bunlar; verginin tarh aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanması, hesap hatalarının var olması, yanlış matrahın belirlenmesi, vergiye tabi olmayan kişilerden vergi istenmesi, verginin konusuna girmeyen ya da istisna sayılmış olan gelir, servet, değer, belge ve işlemlerden vergi talep edilmesi, yükümlünün fiiline uygun ceza verilmeyip miktar ya da tür olarak başka bir cezanın uygulanması ya da hatalı vergi tarhına dayanarak ortaya çıkan matrah farkı nedeniyle ceza kesilmesi şeklinde sıralanabilir (Türkbay, 2012: 50 ve Taş, 2005: 7).

#### **1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı**

Vergi dairesinin, mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, ek bir vergi almak istemesi, mükellefin böyle bir matrah farkı olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır (Kızılot, 2003: 42).

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olarak faaliyet gösterenlerin beyan ettikleri kazancın gerçekteki kazançlarından daha düşük olması hali bu duruma bir örnektir (Türkbay, 2012: 50). Diğer bir örnek ise gayrimenkullerin yıllık vergileri ya da el değiştirmesi nedeniyle doğan uyuşmazlıklardır ve genellikle beyan olunan rayiç bedelin, inceleme elemanınca düşük bulunarak kendisi tarafından belirlenmesi ya da takdir komisyonunca takdir olunması sonucu ek bir matrah üzerinden vergi alma yoluna gidilmesidir (Kızılot, 2003: 43). Bu durumda, vergi inceleme elemanın belirlediği veya

takdir komisyonunun takdir etiği rayiç bedelinin tamamı veya bir kısmı mükellef tarafından kabul edilmemektedir.

#### **1.4.5. Verginin Ödenmemesi**

Ödenmesi gereken bir verginin hiç ödenmemesi veya zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkabilen uyuşmazlıklardır. Vergi idaresi ödenmemiş vergileri tahsil etmek amacıyla çeşitli yöntemlere başvurur ve bazen bu yöntemler mükellef ile idare arasında uyuşmazlıkların doğmasına neden olur.

Süresinde ödenmemiş bir vergi için ödeme emri gönderilmesi, yükümlünün mal bildiriminde bulunmaya çağırılması, yükümlüye haciz uygulaması, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunun veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığının öne sürülmesi gibi işlemler verginin ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklara örnek olarak verilebilir (Taş, 2005: 7 ve Kızılot, 2003: 44).

#### **1.4.6. Diğer Nedenler**

Yukarıda sayılan tüm bu nedenlerin yanı sıra, vergi uyuşmazlıkları; vergi ve cezaların ya da vergilendirmeye ilgili işlemlerin tebliğinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan ya da mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsızlığından da ortaya çıkabilmektedir (Kızılot, 2003: 45).

#### **1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**

Vergi, mükellef ile vergi idaresi arasında neden olduğu çıkar çatışması sebebiyle zaman zaman uyuşmazlıklara yol açabilmektedir. Çeşitli sebeplerle ortaya çıkan bu uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak için de idare gereken önlemleri almak durumundadır. İhtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak hukuki düzenlemelerin yapılması, vergi ödevlilerinin aydınlatılması, tutarlı ve istikrarlı bir uygulamanın geliştirilmesi ve yerleştirilmesi, bu anlaşmazlıkların azaltılabilmesinde başvurulabilecek önlemlerin başında gelmektedir (Karakoç, 2017: 40).

Ancak alınan tüm bu önlemlere rağmen yine de bazı uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Vergi uygulamasında maddi yanlışlık yapıldığı iddialarından kanunların yanlış uygulandığına, hatta uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olduğuna kadar giden geniş bir yelpaze içindeki bu uyuşmazlıkların çözülmesi idare ile mükellef arasındaki ilişkilere dayalı tedbirlerle ya da yargı organlarının çalışmalarıyla gerçekleşir (Uluatam ve Methibay, 1999: 218).

Vergi uyuşmazlıklarının adli, idari ve oldukça yeni bir çözüm yolu olan kamu denetçiliği kurumu (Ombudsmanlık) olmak üzere üç çözüm yolu bulunmaktadır. Mükellefin dava açma yolunu mu yoksa idari yollara başvuruyu mu tercih edeceği ise

tamamen kendi isteğine bırakılmıştır. Yani mükellef isterse idari yollara hiç başvurmadan doğrudan dava açma yolunu da tercih edebilir. Kamu denetçiliği yoluna başvurunun ise bir ön şartı mevcuttur. Buna göre bu kuruma başvurmadan önce tüm idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir<sup>5</sup>.

İdari çözüm yolları diğer adıyla barışçıl çözüm yolları, idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma ile kısa sürede ve az masrafla çözümlenmesini ifade etmektedir (Kırbaş, 2015: 188). Yargısal çözüm yolu ise barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılabilen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir çekişme haline getirilen uyuşmazlıkların vergi yargısı aracılığıyla çözüme kavuşturulmasıdır (Öncel vd., 2009:170). Kamu denetçiliği yoluyla çözüm ise denetçiler vasıtasıyla yapılan incelemeler ve araştırmalar neticesinde elde edilen sonucun idareye, herhangi bir yaptırım olmayan, tavsiye niteliğinde çözümler sunmasını ifade etmektedir.

### **1.5.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**

Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurusu sonucu sorunların çözüme kavuşturulmasına barışçıl yollar ya da vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları denilmektedir (Karakoç, 2017: 57).

Bu yöntemle barışçıl çözüm denilmesinin sebebi, teknik anlamda bir yargı mercii önünde çekişme uyuşmazlık haline dönüşmeden sorunun ortadan kaldırılmasıdır (Bayraklı, 2005: 2009). Bu yol ile uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması idarenin almak istediği vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçmesi ve mükellefinde bir miktar ödeme yapmayı kabul etmesiyle mümkün olmaktadır.

İdari çözüm yollarına başvuru zorunlu olmayıp isteğe bağlıdır ve idari çözüm yollarına başvuran ancak kendi yararına sonuç elde edemeyen mükellefler ya da ceza kesilenler ile bu yollara hiç başvurmayanlar yargısal çözüm yolunu da tercih edebilirler (Oktar, 2017: 394).

#### **1.5.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**

Vergilendirme sürecinde, mükellef veya vergi idaresinin lehine ya da aleyhine yapılan bazı hataların giderilmesi için VUK’nda düzeltme kurumuna yer verilmiştir (Oktar, 2017: 148). Düzeltme, vergi kanunlarının uygulanması sırasında yapılan

<sup>5</sup> 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na göre mükelleflerin, gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna başvurabilmeleri için öncelikle idari çözüm yollarını tüketmiş olmaları gerekmektedir.

hataların, yargı mercilerine başvurulmaksızın hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir (Arpacı, 2017).

VUK'un 116'ncı maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanan vergi hataları, vergilendirme işleminin tarh aşamasında ortaya çıkabileceği gibi tahsil aşamasında da ortaya çıkabilmektedir.

Hata düzeltme, vergi hatalarına özgü bir anlaşmazlık çözüm yoludur, her türlü işlem yanlışlığına karşı hata düzeltme yoluna gidilemez yalnızca VUK'nda yer alan ve vergi hatası olarak nitelendirilen işlem sakatlıklarının düzeltilmesinde kullanılır (Karakoç, 2017: 102). Düzeltme kapsamına hem vergi aslı hem de vergi cezaları girmektedir<sup>6</sup>.

Vergi hataları, vergilendirme işleminin özüne ilişkin olmayan, nispeten kolay görülebilen, hukuken tartışma konusu olacak bir yapı arz etmeyen, doğrudan vergi miktarını etkileyerek eksik ya da fazla verginin tarh ya da tahakkukuna yol açan maddi veya yükümlülükte yapılan ve ilk bakışta anlaşılabilen basit değerlendirme yanlışlıkları şeklinde ortaya çıkan işlem sakatlıklarıdır (Yüce, 2017: 93). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bir vergi hatasının düzeltmeye konu olabilmesi için yapılan hatanın açık ve yoruma bağlı olmaması gerekmektedir.

Bu hatalar vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp uygulamasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanabileceği gibi vergi ödevlisinin vergiyle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesindeki dikkatsizliğinden de doğmaktadır (Karakoç, 2017: 101).

Yapılan bu hatalar nedeniyle mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların taraflarca yargıya taşınması hem adli makamların hem de mükellef ile idarenin iş yükünü arttırmakta ve vergide verim ve zaman kaybına sebep olmaktadır. Bu durum ayrıca çıkan sonuca göre taraflardan birine mali külfetler de yüklemektedir. Tüm bu olumsuzluklara mahal vermemek amacıyla kanun koyucu VUK'un 116- 126'ncı maddelerinde yer alan usul ve esaslara göre vergi hatalarının ya vergi idaresi tarafından re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine yargı mercilerine başvurmaksızın düzeltilmesine imkan sağlamaktadır.

İdari bir işlem olan düzeltme diğer tüm idari işlemler gibi idarenin tasarrufu altındadır ve idare kendi yaptığı işlemleri kaldırabilir, değiştirebilir veya geri alabilir.

<sup>6</sup> VUK 375. maddesine göre, "Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir".



Kaldırma ve değiştirme tasarrufunun etkileri ileriye dönük olduğu halde, geri almaya konu işlemin etkileri yapıldığı andan itibaren hukuk hayatından kaldırılmaktadır (Akkurt, 1997).

Vergi hatasının giderilmesi, hatalı vergilendirme işlemini yapıldığı andan itibaren, tüm sonuçlarıyla geçersiz kılacak bir yolla diğer bir ifadeyle idarenin hatalı vergilendirme işlemini geri alması ile mümkündür (Akkaya, 1994: 160). Vergi dairesi hatayı düzeltirken hatalı vergi işlemini yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla hukuk hayatından kaldırmakta, yerine hatasız vergi işlemini tesis etmektedir (Akkaya, 1994: 160).

Düzeltilme başvurusu idari denetim türlerinden isti'taf başvurusuna (aynı makama başvurma) tekabül etmektedir (Karakoç, 2017: 102). Vergi idaresi tarafından başvurusu reddedilen yükümlünün üst mercilere başvurusu ise Şikâyet başvurusu olarak adlandırılır ve idari denetim yollarından hiyerarşik idari başvuruya karşılık gelmektedir (Karakoç, 2017: 102-103). Şikâyet başvurusu da reddedildiği takdirde, bu red işlemine karşı dava açılır; bu aşamada artık uyuşmazlık yargı yoluna intikal etmiş olur (Öncel vd., 2009: 173).

Hata düzeltme yolu, maddi vergi hukuku ağıısından düzeltilen vergi ve düzeltme miktarı itibariyle, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birini oluştururken, şekli vergi hukuku bakımından ise vergi usul hukuku kapsamında uyuşmazlıkların idari çözümlerinden birini oluşturmaktadır (Öncel vd., 2009: 174).

#### **1.5.1.1.1. Vergi Hatalarının İeriği ve Türleri**

Düzeltilme işleminin gerçekleştirebilmesi için vergilendirme ile ilgili bir hatanın VUK'un 117. ve 118. maddelerinde yer alan bazı hususları içerisinde barındırması gerekmektedir. Bu hususları şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Haksız bir işlem olması: Burada kastedilen şey yapılan işlemin hukuka ve kanuna aykırı olmasıdır. Ayrıca, böyle bir işlem sonucu vergilendirme işlemi sebep ve konu unsurları bakımından sakatlanmakta ve eksik veya fazla vergi istenmesine veya alınmasına neden olmaktadır (Aksoy, 1999: 67). Haksız işlem, vergi idaresi lehine mükellef aleyhine olabileceği gibi mükellef lehine ve vergi idaresi aleyhine de olabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 101).
- Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması: Eğer, yapılan yanlış işlem verginin fazla veya eksik istenmesine veya alınmasına neden olmuyorsa yani vergi miktarına etki etmiyorsa, bu tür işlemleri vergi hatası olarak saymak mümkün değildir ( Tosuner ve Arıkan, 2014: 101). Diğer

bir ifadeyle, vergi tutarını etkilemeyen hatalar vergi hatası olarak kabul edilmemektedir. Çünkü, bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için muhakkak vergi miktarının haksız bir işlem sonucu artması veya eksilmesi gerekmektedir (Aksoy, 1999: 67).

- Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünden olması: Hatalı vergi işleminin düzeltmeye konu olabilmesi için söz konusu sakatlığın Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinde sayılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde bahsi geçen hatalı işlem vergi hatası olarak kabul edilmemektedir.
- Hatanın hem vergi dairesi hem de mükellef tarafından yapılabileceği: Vergi idaresinde çalışan personel veya mükellef tarafından yapılabilen hatalar genellikle uygulamacının dalgınlığı sonucu ortaya çıkmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 102).

Hukuki sınırları ana hatlarıyla yukarıdaki gibi çizilen düzeltme işleminin, yapılan bir vergilendirme hatasını çözüme kavuşturması ancak söz konusu sakatlığın bahsedilen bu özellikleri içerisinde barındırması ile mümkündür. Aksi takdirde ya işlemde hiçbir sakatlık bulunmamaktadır ya da işlemin taşıdığı yanlışlık, vergi hatası dışında kalan başka bir sakatlık türünden doğmaktadır (Öncel vd., 2009: 176). Bu nedenle vergi hatası kavramını hukuki uyumsuzluk kavramı ile karıştırmamak gerekmektedir.

Vergi hatası dışında kalan ve tartışmaya açık, yoruma elverişli, içtihata dayalı konu ve uyumsuzluklara hukuki uyumsuzluk adı verilmektedir ve yargı organları tarafından karara bağlanması gerekmektedir (Karakoç, 2017: 111). Hukuki uyumsuzluklar, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin olup vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkmaktadır (Yüce, 2017: 94).

Bu tür uyumsuzluklar daha ziyade vergilendirme sürecinin özüne ilişkin olan ve taraflardan birinin ileri sürdüğü, diğer tarafın ise kabul etmediği uyumsuzluklardır (Bayraklı, 1998: 42). Örneğin; tartışmalar maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, kanun hükümlerinin kaleme alınmış şeklinden, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğmaktadır (Öncel vd., 2009:176-177).

Vergi hatası olarak nitelendirilemeyecek olan hukuki uyumsuzluklar düzeltme yoluyla çözüme bağlanamazlar, bu nedenle mükellefin ileride herhangi bir hak kaybına

uğramaması için hatalı olduğunu düşündüğü işlemin vergi hatası mı yoksa hukuki uyumsuzluk mı olduğunu doğru bir şekilde tespit etmesi gerekir (Kaneti, 1989: 162). Aksi takdirde, herhangi bir sakat işleme karşı süresinde vergi mahkemesinde dava açılmayıp da düzeltme, şikayet ve iptal davası yolu ile konu yargı merciine götürüldüğünde dava konusu olayda bir vergi hatası değil bir hukuki uyumsuzluk bulunduğu sonucuna varılırsa, dava usul noktasından süresinde vergi davası açılmamasından dolayı esasa girmeden reddedilir (Öncel vd., 2009: 184).

İşlemden bir sakatlık olduğunu düşünen ancak vergi hatası mı yoksa hukuki uyumsuzluk mı olduğunu belirleyemeyen mükellefler düzeltme başvurusu ile birlikte aynı anda vergi mahkemesine de başvuruda bulunabilmektedirler (Taşkan, 1999: 137). Bu iki başvurunun birlikte yapılması ve düzeltme talebinin dava sonuçlanmadan talepte bulunanın isteği doğrultusunda neticelenmesi durumunda, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacak ve bu nedenle dava ortadan kalkacaktır (Kaneti, 1989: 161).

Hukuki uyumsuzluklar dışında düzeltmeye konu olmayacak diğer bir husus yargı kararına konu olmuş uyumsuzluklardır. VUK'un 125. maddesine göre; vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde bulunan vergi hatalarının da, kararlar kesin hüküm halini almış olsalar dahi, aynı yöntemle düzeltilmeleri mümkündür (Candan, 2006: 233). Ancak vergi hatalarının, yargı kararının çözüme bağladığı hususların dışında olması gerekir (Karakoç, 2017: 113-114).

Bu durumun dayandığı iki önemli sebep bulunmaktadır. Bunlardan birincisi güçler ayrılığı ilkesi gereğince yargı işlemine konu olmuş bir hususun idari bir işlem ile değiştirilememesi, ikincisi ise usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerlilik nedeniyle aynı şekilde bir yargı kararına dokunulmamasıdır (Yüce, 2017: 95 ve Karakoç, 2017: 114).

Ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı konusu, geçmişte tartışmalı bir konuydu ve bu aşamada düzeltme yoluna başvurulamayacağı yönündeki yerleşik içtihadı karşı aksi yönde Danıştay kararları<sup>7</sup> da

<sup>7</sup> Dnş. 7.D., T:19.03.2001, E:2000/2117, K:2001/783 "Olayda, davacı tarafından kendisine VUK'un 10. maddesi uyarınca tebliğ edilen ödeme emri içeriği vergiler nedeniyle, aynı Kanunun düzeltme hükümlerine göre yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddi üzerine, bu ret işleminin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşıldığından, mahkemece, uyumsuzluk hakkında yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak karar verilmesi gerekirken, kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahısça ancak tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabileceği, 6183 sayılı Kanunda başkaca bir başvuru yolu öngörülmediği noktasından hareketle ve davanın ödeme emirlerinin iptali

bulunmaktaydı (Oktar, 2017: 152). Ancak günümüzde hâkim olan görüş ödeme emrine karşı da hata düzeltme yoluna başvurulabileceği yönündedir<sup>8</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda düzeltmeye konu olan vergi hataları; hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır.

#### **1.5.1.1.1. Hesap Hataları**

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen verginin fazla veya eksik alınmasına neden olan ve kolaylıkla fark edilebilen aritmetik hatalardır. Diğer bir ifadeyle, bu tür hatalar maddi hatalardır ve hesaplama yanlışlıklarından oluşmaktadır. VUK'un 117. maddesinde düzenlenen hesap hataları verginin matrahında hata, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Hesap hatalarının, maddede tek tek sayılmış olması bunların dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesini imkânsız hale getirmiştir. Bu tür yanlışlıklar hem vergi dairesi hem de mükellef tarafından yapılabilmektedir.

*Matrah hataları:* Bu hatalar, matrahı etkileyen hatalar olup, vergilendirme ile ilgili belgelerde (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme raporu, yoklama tutanağı vb.) matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesine ilişkindir (Yüce, 2017: 96).

Matrah hatalarına örnek olarak gayrimenkul sermaye iradında konutlar için uygulanan konut istisnası tutarının ve götürü gider oranının yanlış uygulanması, amortisman oranlarında yanlışlık yapılması, herhangi bir giderin fazla veya eksik uygulanması verilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 104)

*Vergi miktarında hata:* Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış ya da eksik yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasıdır (VUK, md.117/2).

Örneğin, gelir vergisi oranının yanlış uygulanması ya da ücretlilerin vergilendirilmesinde özel indirimin uygulanması sonucunda eksik veya fazla vergi hesaplanması halinde bu türden bir hata meydana gelmekteydi (Aksoy, 1999: 70).

*Mükerrer vergilendirme:* Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, md.117/3). Başka bir deyişle, aynı döneme ilişkin aynı matrah

---

istemiyle açıldığının kabulüyle davanın süre aşımı nedeniyle reddinde isabet bulunmamaktadır” (www.legalbank.net).

<sup>8</sup> Karakoç, 2017: 115; Oktar, 2017: 152; Yüce, 2016: 65.

üzerinden aynı verginin bir defadan fazla tarh ve tahakkuk ettirilmesi durumunda mükerrer vergilendirmeden söz edilir (Karakoç, 2017: 106).

#### **1.5.1.1.1.2. Vergilendirme Hataları**

Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilen bu hatalar, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile yakından ilgilidir (Öncel vd., 2009: 179). Hesap hatalarına kıyasla anlaşılması daha zor olan bu hatalar, hukuki uyuşmazlıklara konu olmaya da daha yatkındır. VUK'un 118. maddesine göre vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık halinde sayılmıştır.

*Mükellefin şahsında hata:* Bir verginin asıl borçlusu olan kişi yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK, md.118/1). İsim benzerliğinden kaynaklanan hatalar, verginin yükümlünün babasından veya oğlundan alınması, tüzel kişi adına alınması gereken verginin ortaklardan istenmesi, mükellefin şahsında hata hallerine örnek olarak verilebilir (Candan, 2006: 226).

*Mükellefiyette hata:* Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kişilerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, md.118/2).

Yani açık olarak vergi mükellefiyetinin kapsamına girmeyen veya vergiden muaf olan kimseden verginin istenmesi veya alınması, verginin uygulanma alanı dışında kalan kimselere vergilendirme işlemlerinin uygulanmasını ifade etmektedir (Aksoy, 1999: 71).

Örneğin, geçimini sağlamak için mahalle aralarında gezerek limon satan bir kişi esnaf muaflığından yararlanmakla birlikte, vergi dairesince yıllık beyanname vermediği gerekçesiyle vergi tarh ettirilmesinde mükellefiyette hata vardır (Yüce, 2017: 96).

*Konuda hata:* Açık olarak vergi konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilen gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasıdır (VUK, md.118/3).

Vergi konusundaki hata dolayısı ile düzeltme yapılabilmesi için, mükellefiyette olduğu gibi, vergi konusuna girmeme veya vergiden müstesna olma durumunun açık olması, maddi koşullar veya yasal yorum bakımından içtihadı gerektirir nitelikte olmaması gerekir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 107).

Konut yapı kooperatiflerinin gayrimenkul edinmeleri her türlü harçtan muaf olduğu halde, bir kooperatifin kül halinde başka bir kooperatife devredilmesi halinde tahsis harcı alınması bu duruma örnek olarak verilebilir (Karakoç, 2017: 108).

*Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata:* İstenen verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süresi itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK, md.118/4).

Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olmasının vergi hatası sayılabilmesi için, bu hata dolayısıyla verginin, ilgili bulunduğu dönemin vergisine nazaran fazla ya da eksik istenmesi veya alınması gerekir (Candan, 2006: 228). Örneğin, emlak vergisinde geçici muafiyetin yanlış uygulanması bu türden bir hatadır (Kırbaş, 2015: 190).

#### **1.5.1.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi**

Bir vergi hatasının düzeltmeye konu olabilmesi için öncelikle o hatanın, varlığından haberdar olunması diğer bir ifadeyle söz konusu hatanın ortaya çıkarılması ile mümkündür. VUK'un 119'ncu maddesine göre vergi hataları; ilgili memurun hatayı bulmasıyla, üst memurların yaptıkları incelemelerle, teftiş ve vergi incelemesi yoluyla ya da mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılabilir.

Yukarıda sayılan durumlar dışında da vergi hatasının ortaya çıkarılması mümkündür, bu nedenle madde de sayılmayan kişiler ve eylemler vasıtasıyla bir vergi hatasının ortaya çıkarılması, düzeltme işlemlerinin yapılmasını gerekli kılmaktadır (Bayraktar, 2011; 120). Örneğin, vergi uyuşmazlığı yargı mercilerine intikal etmiş ise bu gibi durumlarda vergi hatası yargı organları tarafından da ortaya çıkarılabilmektedir (Aksoy, 1999: 72).

VUK'un 120. maddesine göre vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. İlgili vergi dairesinden kasıt hatalı işlemi yapan yani hatalı olarak vergi alan veya isteyen vergi dairesidir. Kanunda düzeltilecek hatanın tutarı yönünden bir sınırlama bulunmamaktadır. Düzeltme işlemi düzeltme fişine dayanılarak yapılır.

Hatanın mükellef aleyhine yapılması durumunda, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe ret olunur (VUK, md.120). Mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde ilgili saymanlığa müracaat ederek parasını geri alması gerekir, aksi takdirde alacak hakkı ortadan kalkar (VUK, md.120).

Düzeltme yoluna başvurulması, tahakkuk etmiş verginin vergi idaresi tarafından istenmesine ve vergi ödevlisi adına ödeme emri düzenlenmesine engel değildir yani düzeltme başvurusu verginin tahsil işlemlerini durdurmaz (Karakoç, 2017: 116). Vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi ya re'sen vergi idaresi tarafından ya da mükellefin başvurusu üzerine yapılmaktadır.

#### **1.5.1.1.2.1. Re'sen Düzeltme**

VUK'un 121. maddesine göre; *“İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır”*.

Tereddüt edilmeyen hatalar, mükellefe haber verilmesine gerek duyulmayan veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalardır (Özyer, 2008: 201). Vergi hatasının açık olmasından kasıt ise, hatanın herhangi bir inceleme ve araştırma olmaksızın ilk bakışta anlaşılabilmesi ve lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmemesidir (Candan, 2006: 229-230). Bu durumdaki vergileme hataları herhangi bir başvuruya gerek kalmaksızın idare tarafından kendiliğinden düzeltilmektedir.

Yapılan bu düzeltme mükellefin aleyhine olabileceği gibi lehine de olabilmektedir. Eğer düzeltme mükellefin aleyhine ise ek verginin mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Düzeltmeye konu olan tarhiyatın, daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması önemli değildir (Özbalcı, 2006: 403). Re'sen düzeltme işlemi aleyhine olan yükümlünün ek vergi ihbarnamesine karşı yasal süresi içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı saklıdır (VUK, md.121).

Mükellefin düzeltme işlemine süresi içinde dava açmaması halinde ise düzeltme yoluyla salınan ek vergi, tebliğ tarihinden itibaren 1. ayın sonunda tahakkuk eder. Tahakkuk taksit zamanı geçmeden gerçekleşmişse vergiler taksit süresi içinde; taksit süresi geçtikten sonra gerçekleştiği takdirde ise geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir (VUK, md.112/1).

Mükellefin lehine olan düzeltme işlemlerinde de yine düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilmek zorundadır. Hatalı tarhiyatın kaynağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım ile geçerliliğini korur (Özbalcı, 2006: 404). Bu gibi hallerde, yani yükümlünün alacaklı konumunda olduğu durumlar da mükellefin, düzeltme fişi örneğinin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 yıl içinde ilgili saymanlığa müracaat etmesi gerekir, aksi takdirde alacak hakkı ortadan kalkmaktadır (VUK, md.120).

#### **1.5.1.1.2.2. Başvuru Üzerine Düzeltme**

VUK'un “Düzeltme Talebi” başlıklı 122. maddesine göre; *“Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler”*. Düzeltme dilekçesi, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesine elden verilebileceği gibi posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmiş ya da

posta yolu ile gönderiliş tarihi, düzeltme zamanaşımı süresinin dolup dolmadığının belirlenmesi açısından oldukça önemlidir (Candan, 2006: 233).

Düzeltilme başvurusunun yazılı olarak yapılacağı VUK'un 122. maddesinde hükme bağlanmış olup şekil ve içerik ile ilgili herhangi bir açıklama getirilmemiştir. Bu nedenle, düzeltme dilekçesindeki şekli yanlışlıklar ya da noksanlıklar düzeltme talebini geçersiz kılmaz.

Söz konusu maddede düzeltme talebinin mükellef tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle de vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı zaman zaman tartışma konusu olmuştur. Ancak günümüzde hakim olan görüş ve Danıştay'ın son zamanlarda verdiği kararlar sorumlularında düzeltme başvurusunda bulunabileceği yönündedir.

Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir (VUK, md.123/1). Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde ise keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir (VUK, md. 123/2).

Düzeltilme isteği vergi idaresi tarafından reddedilen mükellefin, düzeltme başvurusunu dava açma süresi içinde yapıp yapmadığı da önemli hale gelmektedir. Zira mükellef dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulundu ise dava açma süresi durur. Ancak bu yola başvurulması, tahakkuk etmiş verginin vergi idaresi tarafından istenmesine ve yükümlü adına ödeme emri düzenlenmesine engel değildir (Kaneti, 1989: 157).

İdarenin, dava açma süresi içinde bulunulan düzeltme talebini açıkça veya 60 gün içinde cevap vermemek suretiyle zımnî olarak reddetmesi halinde, mükellef ret kararının tebliği veya 60 günlük sürenin dolması ile kaldığı yerden işlemeye devam eden dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açabilir (Oktar, 2017: 151).

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler (VUK m. 124/1). Şikâyet başvurusu, il özel idare vergileri için valiliklere; belediye vergileri için ise belediye başkanlıklarına yapılır (VUK, md.124/2). Şikâyet başvurusunun reddedilmesi halinde ise mükellefler vergi mahkemesinde dava açabilirler (Oktar, 2017: 151).



### 1.5.1.1.3. Düzeltme Zamanaşımı

VUK'un 126. maddesinde yapılan atıf gereği, aynı kanunun 114. maddesindeki tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarına, ister vergi idaresi tarafından re'sen isterse mükellefin istemi üzerine olsun düzeltmeye ilişkin hükümler uygulanamaz (Aksoy, 1999: 81).

Yani vergi hatasının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkarılması gerekir, aksi takdirde ortaya çıkarılan vergi hataları zamanaşımına uğramış olacağı için düzeltilemez (Yüce, 2017: 98). Kanun'da vergi hataları bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibariyle hak düşürücü etkiye sahip bir süredir<sup>9</sup> (Karakoç, 2017: 122).

Bu itibarla, muhatabına tebliğ edilen vergi cezasında hesap ya da cezalandırma hatası olduğu iddiası, bu cezanın kesilmesini gerektiren vergi kabahatinin işlendiği takvim yılını izleyen yılbaşından itibaren zamanaşımı süresi içinde ileri sürüldüğü takdirde dikkate alınabilmektedir (Candan, 2006: 237).

Bazı durumlarda zamanaşımı süresinin sona ermesinin olumsuz etkisinin kısmen giderilebilmesi amacıyla VUK'un 126. maddesinde üç özel durum için ek bir süreye yer verilmektedir (Karakoç, 2017: 122-123). Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

b) İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı, tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz (VUK, md.126).

Böylece düzeltme zamanaşımı süresi bu üç özel durumda 6 yıla kadar uzayabilmektedir.

<sup>9</sup> Dnş. VDDGK, T:25.11.2015, E:2015/695, K:2015/948 “Düzeltilme başvurusu için öngörülen süre geçtikten sonra düzeltme ve bu talebin reddi sonrası şikayet başvurusunda bulunduğu anlaşıldığından davanın reddi yolunda verilen Vergi Mahkemesi ısrar kararında, sonucu itibariyle isabetsizlik görülmediği hk.”

### 1.5.1.2. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim kurumu, doktrinde bazı yazarlar<sup>10</sup> tarafından vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında sayılmak yerine vergi borcunu ve vergi cezalarını sona erdiren nedenler arasında sayılmaktadır. Ancak bu konudaki genel kanı bu kurumun, vergi uyuşmazlıklarının çözümde idari bir çözüm yolu olduğu yönündedir. Diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi bu müessesenin de getiriliş amacı bir yandan hem idareyi hem de ceza muhatabını yargı yoluna başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyuşmazlıklarını azaltmak, diğer yanda da verginin ve cezanın kısa sürede hazineye intikalini sağlamaktır.

Cezalarda indirim, mükellef veya vergi sorumlusunun ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile birlikte indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ait beyannamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, kesilen vergi cezalarında kanunda belirtilen oranlarda indirim yapılmasıdır (VUK, md. 376).

VUK'un 376. maddesinde hüküm altına alınan indirim oranları ise vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri<sup>11</sup>; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise kesilen cezanın yarısının<sup>12</sup> indirilmesi şeklindedir. Mükellefin bu müesseseden faydalanabilmesi için söz konusu vergi ve cezayı dava konusu yapmaması ve belirtilen süre zarfında ödemesi gerekmektedir.

Mükellefin söz konusu vergi ve cezayı dava konusu etmesi ancak otuz günlük süre sona ermeden ve mahkeme karar vermeden önce davadan vazgeçmesi halinde cezalarda indirim müessesesinden faydalanması mümkündür. Ayrıca verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi ve bu vergi ve cezanın yalnızca bir bölümünün dava

<sup>10</sup> Öncel vd., 2009: 153; Kırbaş, 2015: 185; Örneğin Taş, 2005: 21'de "...uygulamanın özüne bakıldığında ortada bir uyuşmazlık bulunmamakta; ceza muhatabı idarenin yapmış olduğu ceza kesme işlemini kabul etmektedir. Bu durumda, bir uyuşmazlıktan söz etmek mümkün değildir. Dolayısıyla, cezalarda indirim uyuşmazlıkları önleyen idari bir çözü yolu değil; vergi cezalarını belirli kayıt ve şartlarla kısmen ortadan kaldıran bir yoldur" demektedir.

<sup>11</sup> "Vergi ziyayı cezasında, cezanın yarı oranından üçte biri oranına düşürülmesi için ikinci ceza ile ilgili fiilin, birinci cezanın tebliğ edildiği tarihten sonra işlenmesi ve mükellefin daha önce yarı indirimden yararlanmış olması gerekmektedir" (Türkay, 2016).

<sup>12</sup> 27.03.2018 tarihinde yayımlanan 7103 sayılı kanunun 14. maddesinde yapılan düzenleme ile "üçte biri" ibaresi "yarısı" şeklinde değiştirilmiştir. "Mükellefleri cezalarda indirim haklarını kullanmaları yönünde teşvik eden bu düzenleme ile hukuki yollara başvurmadan vergi alacağının tahsili amaçlanmaktadır" (Göktaş ve Sarıoğlu, 2018: 12).

konusu edilmesi halinde dava konusu edilmeyen diğer kısım için cezalarda indirim müessesesinden yararlanılması mümkündür (Karakoç, 2017: 61).

Aynı vergi ve cezalar için mükellefin hem uzlaşma hem de cezalarda indirim müessesesinden faydalanma hakkı bulunmamaktadır (VUK Ek md.9). Ancak ceza muhatabının uzlaşmaya başvurması ve uzlaşma tutanağını imzalamadan uzlaşmadan vazgeçtiğini bildirmesi halinde, 30 günlük dava açma süresi içinde olmak kaydıyla, cezalarda indirim müessesesine başvurma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca, mükellef vergi ziyana kaçakçılık sayılan fiillerle sebebiyet verirse ceza indirimi hükümlerinden yararlanabilir ancak uzlaşma hükümlerinden yararlanamaz (Türkay, 2016).

Ceza indirimi esasen, salınan vergi ve bunun cezası bakımından mükellefle idare arasında şartları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade etmektedir (Türkay, 2016). Diğer bir ifadeyle, vergi ödevlisinin kanunda belirtilen şartları yerine getirmesi ve başvurması halinde cezalarda indirim müessesesinden faydalanmaması için herhangi bir neden bulunmamaktadır. Bu nedenle *cezalarda otomatik indirim* olarak da adlandırılan bu kurum, birçok yönden eleştirilerin odağı haline gelmektedir. Nitekim, genel ceza hukukunda kesilen cezalar üzerinde hiç kimsenin değişiklik yapamamasına rağmen burada vergi ödevlisi bir dilekçe ile ceza miktarı üzerinde etkili olmaktadır (Karakoç, 2017: 59).

Bu durumda cezalarda indirim müessesesinin açıkça vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu kurum cezaların caydırıcılığı ilkesine de ters düşmekte ve bu bağlamda vergi cezalarının mükellef üzerindeki yaptırım gücünü olumsuz etkilemektedir.

### **1.5.1.3. Pişmanlık ve İslah**

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde mükelleflerin eksik beyan ettikleri veya hiç beyan etmedikleri gelirleri, vergi incelemesi yoluyla ortaya çıkarılmaktadır. Ancak vergi incelemelerinin yetersiz kaldığı veya vergi incelemesi yoluyla tespit edilmesi mümkün olmayan, dolayısıyla vergilendirilemeyen gelirler söz konusudur. Bu nedenle hem bu durumun önüne geçmek hem de mükelleflerin kanunların sert ve aşılmaz olduğuna yönelik önyargılarını kırmak, idare ile yükümlüyü yakınlaştırmak ve vergi ödeme bilincini yerleştirmek amacıyla pişmanlık ve ıslah kurumu Türk vergi sistemine girmiştir.

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu ile idare ve mükellef arasında doğabilecek uyuşmazlıkların, mezkur kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde, idari aşamada çözümü sağlanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah, vergi

kanunlarına aykırı hareketleriyle vergi kaybına yol açmak veya belge düzenini bozmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukileştirmektir (Karakoç, 2017: 64). Diğer bir ifadeyle bu müessese ile gerçekleştirdiği kanuna aykırı hareketinin cezai boyutunu ortadan kaldırmak isteyen mükellefler, kanunda yer alan şartları sağladığı takdirde önceden haber vermek koşuluyla olası bir vergi incelemesi sonucu ortaya çıkacak cezalardan kurtulmaktadır (Gündüz, 2014).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerde mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen vergi ziyayı suçunun yine mükellef tarafından kanunun aradığı koşullara uyulmak şartıyla vergi idaresine bildirmesi olayıdır (Aksoy, 1999: 82). Bu bağlamda, VUK kapsamında olmayan gümrük vergisi ile beyan esasına tabi olmayan emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi mükellefleri pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamazlar (Sarılı, 2018: 285). Ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı dışında yer almaktadır (Erol, 2012).

Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi ziyayı cezasının kesilmesini, iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere kaçakçılık suçunun kovuşturulmasını veya buna ilişkin cezaya hükmolunmasını önlemektedir (Karakoç, 2017: 66). Ancak söz konusu beyannamenin süresinde verilmemesinden dolayı birinci derecede bir kat usulsüzlük cezası kesilmektedir (Türkay, 2016). Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ek olarak pişmanlık talebi ile verilen ek beyannameye ise usulsüzlük cezası kesilmemektedir (Türkay, 2016). Veraset ve intikal vergisinde pişmanlık ve ıslah ise ancak zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesi yönünden geçerli olabilmektedir (Kızılot, 2003: 167).

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek için kanunda sayılan şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar;

*Kendiliğinden haber verme:* Yükümlünün pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak suretiyle vergi cezalarından kurtulabilmesi için yerine getirmesi gereken ilk şart, yükümlünün hukuka aykırı davranışını ilgili makamlara haber vermesidir (Kızılot, 2003: 171). Yükümlüden kasıt yalnızca vergi mükellefini değil, vergi sorumlularını ve kaçakçılık fiiline iştirak edenleri de ifade etmektedir.

Haber verme işlemi tutanak tutulması kaydıyla sözlü olarak veya dilekçe yoluyla yazılı olarak yapılabilmektedir. Burada önemli olan bir diğer husus kanuna aykırı olan fiilin ilgili makama haber veren yükümlünün, bu hareketi vergi idaresinin tahrik ve tazyiki ile değil kendi istek ve iradesi ile yapmasıdır (Karakoç, 2017: 67).

VUK'un 371. maddesinin 1 ve 2 numaralı bendinde karine olarak sayılan durumların varlığı halinde, kendiliğinden haber verme şartının gerçekleşmeyeceği belirtilmiştir. Bunlar; vergi ödevlisinin durumu bildirmesinden önce haber verilen hususla ilgili olarak bir ihbarda bulunmuş olması, vergi ödevlisinin haber verme dilekçesinden önce yükümlü nezdinde vergi incelemesine başlanılmış olması ve olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmiş, kaçakçılık fiilinin işlendiğinin tespit edilmiş olmasıdır.

*Beyanda bulunma:* Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmenin ikinci şartı da beyanda bulunmaktır. Mezkur kanuna göre; hiç verilmemiş olan beyannamelerin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde, eksik ve yanlış yapılan beyanda ise yükümlünün durumu haber verme tarihinden başlayarak yine 15 gün içinde tamamlaması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

*Verginin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi:* Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek için yerine getirilmesi gereken son şart VUK 371/5'e göre; vergi ödevlisi tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesidir.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan bir mükellef, vergi ziyai cezasını ödemekten kurtulduğu gibi ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren kaçakçılık suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalardan da kurtulmaktadır. Pişmanlık talebi kabul edilmeyen ve talebi kabul edildiği halde gerekli ödemeyi yapmayan mükellefler ise pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanamazlar. Her iki durumda da mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının yüzde ellisi kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağır olanı kesilir (Türkay, 2016).

#### **1.5.1.4. İzaha Davet**

Türkiye'de mükelleflerle ilgili çeşitli yollarla bilgi toplanabilmektedir. Bu yollara, mükellef tarafından gönderilen beyannamelerin incelenmesi, E-Kayıt, E-Arşiv ve vergi denetim yollarından birisi olan bilgi toplama örnek gösterilebilir. Hakkında bilgi toplanan mükellefle ilgili belirsiz durumların varlığının ortaya çıkması, idarenin mükelleften doğrudan bilgi talep etmesini gerekli kılabilir. Böylelikle izaha davet kavramı ortaya çıkmaktadır.

“İzah” açıklama olarak addedilirken (Şener, 2001: 395), “izaha davet”, mükellefler hakkında çeşitli karineler vasıtasıyla edinilen bilgilerin doğruluğunun

tespitini yapmak için mükellefe yapılan çağrıdır. Başka bir ifadeyle izaha davet, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmesidir (Tosuner ve Arıkan, 2017: 165).

İzaha davet kurumu ile vergi ziyayının önüne geçilmesi hedeflenmekte ve mükelleflere cezai yaptırım uygulanmadan önce son bir söz hakkı tanınmaktadır. Eğer mükellefin izahat yapacağı bir durum söz konusu ise bu, idarenin vergi incelemesi ile gereksiz zaman harcamasını engellemektedir (Candan, 2017). Bu kurum, vergi uyumunda sorun yaşayan mükelleflere vergi incelemesi ve takdire sevk işlemleri öncesinde tespit edilen riskli durumlarını idareye açıklama ve gerektiğinde indirimli ceza ile eksiklerini düzeltme imkânı sağlanmaktadır (Erdem, 2017).

Özellikle VUK’nda düzenlendiği yer<sup>13</sup> itibariyle cezalarda indirim müessesesine benzetilen bu kurumda, mükellefler söz konusu kurumdan farklı olarak dava açma hakkından feragat etmemektedirler (Rençber, 2018). İzaha davet yalnızca vergi ziyayı cezasının yüzde seksen daha az kesilmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla izaha davet idareye bilgi ve delile mükellef üzerinden kolayca ulaşarak ispat görevini kolaylaştırma, mükellef ise kendi bakış açısını idareye sunma ve izahı kabul edilirse incelenmeme/takdire sevk edilmeme ya da izahın kabul edilmediği en kötü ihtimal de dahi indirimli vergi ziyayı cezası garantisi sağlayan karma yapıya sahip “sui generis” bir kurumdur (Başaran, 2017: 8).

Bu bağlamda, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden verginin ziyaa uğradığına işaret eden belirtiler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir (VUK, md.370). Buradan da anlaşılacağı üzere izaha davetin söz konusu olabilmesi için bir ön tespit yapılması şarttır.

482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde<sup>14</sup> yer alan tanıma göre “*ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında 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 ve verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde mezkur*

<sup>13</sup> İzaha Davet müessesesi, VUK’un 3. kısmının 2. bölümünde yer alan “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlığı altında düzenlenmiştir.

<sup>14</sup> 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.07.2017 tarihli 30134 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

*Komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir”.*

Tanımdan da anlaşılacağı üzere söz konusu komisyonlara vergi incelemesi yapmaya veya VUK’nda bilgi toplamaya yetkili kılınan kişilerce doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin intikali sağlanacak, komisyonlar ise bu bilgi, bulgu ve verileri değerlendirerek vergilerin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair bir kanata varırsa, vergi ziyasına sebep olan mükellefi izaha davet edeceklerdir (Arslan, 2017: 66).

Türkiye’de izaha davet kavramı, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı “*Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile yürürlüğe girmiş ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370 inci maddesinde de detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Buna göre, izaha davetin kapsamını belirleme yetkisi VUK’un 370. maddesinin 4. fıkrasına göre Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı sahip olduğu bu yetkiye dayanarak nelerin izaha davet kapsamında değerlendirileceğini 482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 16 başlıkta belirlemiştir. Bunlar;

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükellefler izaha davet edilebilir;
- Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi;
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi;

- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limitet şirket ortaklarının izaha davet edilmesi;
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi;
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi;
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, şeklindedir.

Ancak kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 57.000 TL'yi<sup>15</sup> geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir. Vergi ziyana kaçakçılık suçu sebebiyle neden olunması halinde ise mükelleflerin bu kuruma başvurma hakları bulunmamaktadır.

Yukarıda belirtilen şartları taşıması halinde “*İzah Değerlendirme Komisyonu*”<sup>16</sup> mükellefe izaha davet yazısını tebliğ eder. Bu tebliğin hangi süre zarfında yapılması gerektiğine dair ise VUK'un 370. maddesinde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi idaresinin ek tarhiyat yapamaması nedeniyle, yetkili idare tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar izahat talebinde bulunulabilecektir (Rençber, 2018).

Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde yetkili komisyona yazılı izahatta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre zarfında ilgili komisyona izahatta bulunmayan mükellefler VUK'un 370. maddesinde düzenlenen indirimli ceza

<sup>15</sup> 490 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile tespit edilen, 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olan tutardır.

<sup>16</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda “İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturmuştur.



uygulamasından yararlanamamaktadır. Ayrıca izahta bulunanların karşılaştığı sonuçlarda göz önünde bulundurulduğunda; izaha davet edildiği halde izaha bulunmamış olan mükelleflere yönelik olarak vergi idaresine verilmiş olan yetkilerin (vergi inceleme yetkisi, matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk gibi...) kullanılacağı sonucu çıkmaktadır (Yaşar, 2017: 55-56).

Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanmaktadır (Tebliğ, md.6). Bu hüküm ile amaçlanan, idarenin çabuk ve hızlı karar almasını sağlamaktır (Doğan ve Karayel, 2018: 63). Yapılan izah sonucu Komisyonun, vergi ziyana sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığına kanaat etmesi halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz (Tebliğ, md.6.2.1).

Mükellef tarafından yapılan izahı, komisyonun yeterli bulmaması ve beyanname verilmesi gerektiğine karar vermesi halinde ise bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir (Tebliğ, md.6.2.2). Vergi incelemesi sonucunda 1 kat kesilen vergi ziyai cezasının, izaha davet müessesesi ile ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında kesilmesinin nedeni ise mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını teşvik etmektir (Biyar, 2016: 49).

Mükellefler davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar (Tebliğ, md.5/e), ancak kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ üzerine tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilirler (Tebliğ, md.7/3). Zaten indirimli olarak kesilen bir vergi cezasının kesinleşmeyerek uzlaşma konusu edilmesi ise uygulamanın etkinlik kapasitesini düşürecek niteliktedir (Gökkaya, 2017). Bu nedenle indirimli olarak kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamından çıkarılması yerinde olacaktır.

### 1.5.1.5. Uzlaşma<sup>17</sup>

Uzlaşma, kelime anlamı olarak birden çok kişinin aralarındaki anlaşmazlığı veya fikir ayrılığını karşılıklı ödünlerle ortadan kaldırarak anlaşması, çözüme kavuşturması veya mutabık olması anlamına gelmektedir. Vergi hukuku açısından ise uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmadan karşılıklı görüşmelerle anlaşarak bir sonuca bağlamalarıdır.

1963 yılında Vergi Usul Kanuna giren uzlaşma kurumu Ek 1 ile Ek 12 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Vergi Sisteminde, uzlaşmaya başvuru yargı yoluna başvurunun bir ön şartı değildir. Mükellefe veya ceza muhatabına tanınan bir hak olan uzlaşma kurumunu, mükellef veya ceza muhatabı dilerse kullanır ve böylece gerek mükellefe gerekse vergi idaresine uyuşmazlığı barışçıl yollarla çözülmesi imkanı sağlanmış olmaktadır (Başaran, 2008: 311).

Bu kurumun getiriliş amacı, vergi ödevlisi ve idareyi yargı yoluna başvurma ve yargılama sürecini izleme zahmet ve külfetinden kurtarmak; vergi yargısı organlarının yükünü hafifletmek; vergi alacağının tahsilini hızlandırmak ve yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemektir (Karakoç, 2017: 71).

Kural olarak, uzlaşma kapsamına VUK’nda yer alan her türlü vergi, resim ve harçlar girmesine rağmen hangileri için uzlaşma yoluna gidileceğini belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir. Ancak burada değinilmesi gereken önemli bir nokta, VUK’un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiili nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezaların uzlaşma kapsamı dışında olmasıdır.

Uzlaşma, uzlaşma komisyonları vasıtasıyla yapılmaktadır. Yani aktif vergi süjesi konumundaki vergi idaresini uzlaşma komisyonu temsil etmektedir. Uzlaşma komisyonları ile ilgili düzenlemeler tarhiyat öncesi uzlaşma için ayrı tarhiyat sonrası uzlaşma için ayrı olmak üzere, ilgili yönetmeliklerde ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulmuş bir yöntem iken, tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi, resim ve harçların re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulmuş bir yöntemdir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma VUK’da Ek md.1, Ek md.6, Ek md7, Ek md.8 ve Ek md.9’da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmişken<sup>18</sup>, tarhiyat öncesi uzlaşma VUK’da tek bir

<sup>17</sup> Bu bölümde genel hatlarıyla değinilecek olan Uzlaşma konusu, ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

maddeyle (Ek md.11) düzenlenmiş ve kanunda yer almayan pek çok konu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde ele alınmıştır (Başaran, 2008: 312).

#### **1.5.1.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Vergi idaresi ile yükümlüsünün aralarında, henüz doğmamış olan, ancak doğmasına kesin gözü ile bakılan uyuşmazlığı, karşılıklı ödümlerle, gidermek üzere anlaşmaları anlamına gelen tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, vergi sistemimize ilk kez 1.1.1986 tarihinde Ek 11. madde ile girmiştir (Candan, 2006: 377).

VUK'un Ek 11. maddesinde bahsedildiği üzere bu müessese, yalnızca vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için uygulanan bir yöntemdir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası (ağır nitelikli fiiller hariç) girmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, inceleme raporu vergi dairesine teslim edilmeden önce, incelemeyi yapan elemanın bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan kurul ile tarhiyatın muhatabı arasında yapılır (Organ, 2006: 168).

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan mükellef talep edebileceği gibi inceleme elemanının daveti üzerine de gerçekleşebilir. Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili aracılığıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut grup başkanlığına başvurması şarttır (TÖUY, md.8/1).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili mercie yapılmış başvuru yerine geçer (TÖUY, md.8/2). Nezdinde inceleme yapılan mükellefler incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlemesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖUY, md.9).

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenir (TÖUY, md.10).

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından

<sup>18</sup> Ek md.2, Ek md.3 Ek md.4, Ek ve md.5 4369 SK ile 1999 yılında yürürlükten kaldırılmışsa da, bu maddelerde yer alan hususlara büyük ölçüde Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer verilmiştir.

hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir (TÖUY, md.16/6). Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir (TÖUY, md.16/7).

Mükellef ile komisyon arasında yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanabileceği gibi sağlanamaması da mümkündür. Uzlaşmanın sağlanması halinde; tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz (TÖUY, md.17). Mükellefler, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında VUK'un 376'ncı maddesi hükümlerinin uygulanmasını talep edemezler (TÖUY, md.17/3).

Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır (VUK Ek md. 11/2). Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların normal vade tarihinden önce mükellefe tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme süresinde, ödeme süresi kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir (TÖUY, md.19).

Uzlaşmanın sağlanamaması hali, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın gerçekleşmemesi olmak üzere iki şekilde meydana gelmektedir. Mükellefin uzlaşma komisyonun davetine katılmaması, uzlaşma görüşmelerine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılır. Görüşmelerin yapılmasına rağmen bir sonuca varılamaması ise uzlaşmanın gerçekleşmemesi anlamına gelmektedir.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır (TÖUY, md.16/8). Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna işlem tesis edilir (TÖUY, md.16/9).

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez (TÖUY, md.18). Ancak süresi içinde olmak koşuluyla idari (cezalarda indirim) ve adli yollara (dava açma) başvurabilir. Çünkü uzlaşmaya varılamamasının veya temin edilememesinin, vergi ödevlisinin bu hakları üzerinde olumsuz bir etkisi bulunmamaktadır (Karakoç, 2017: 83).

### 1.5.1.5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının, mükellef ve vergi idaresi arasında pazarlık konusu yapılması sonucunda, söz konusu vergi ve cezada belirli bir miktar indirim yapılması imkanı sağlamaktadır.

Genel ve özel usulsüzlükler ile beyana dayalı tarhiyatlar, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışındadır. Ayrıca vergi ziyasına kaçakçılık fiili ile sebebiyet verilmesi durumunda uzlaşma mümkün değildir. Mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilerle, tahakkuk eden ve miktarı kesinleşen vergiler için de uzlaşma yolu kapatılmıştır (Organ, 2006: 164).

Bununla birlikte, mükellefler tarafından kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları da uzlaşma kapsamına girmektedir (Yüce, 2017; 88).

Uzlaşmaya, mükelleflerin kanunda yazılı yükümlükleri eksik yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi sonucu vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda gidilmektedir (Organ, 2006: 163). Hangi durumlarda uzlaşmaya gidilebileceği VUK'un Ek 1'nci maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek,
- Yetkili makamların mükellefi yanılması,
- VUK'un 116, 117, 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ve bunların dışındaki her türlü maddi hata,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılıklarının olması.

Uzlaşma komisyonlarının re'sen, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünü veya ceza muhatabını uzlaşmaya davet etme yetkisi yoktur (Candan, 2006: 303). Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, bizzat mükellefin kendisi veya resmi vekili tarafından yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvurusu suretiyle yapılır. Uzlaşma talebine ait dilekçe uzlaşma komisyonuna elden verilebileceği gibi taahhütlü posta yolu ile de gönderilmesi mümkündür (UY, md.7). Uzlaşma talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilir (VUK, Ek md.1).

Uzlaşma komisyonu ve mükellef arasında yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşma komisyonu bu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın bir nüshası mükellefe veya vekiline derhal verilir ve bu aynı zamanda tebliğ niteliği taşır. Bir nüshası ise üç gün içinde ilgili vergi dairesine gerekli işlemlerin yapılması için gönderilir (UY, md.10).

Süresi içinde yapılan uzlaşma talebi, tarh edilen verginin tahakkukunu önlediği gibi yargı yoluna başvurma süresinin de uzaması sonucunu doğurmaktadır. Yükümlü veya ceza muhatabı aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesince incelenmez; herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa, bu karar hükümsüz sayılır (VUK, Ek md. 7/2). Uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümlenmesine teşvik eden bu düzenleme, aynı zamanda yargı organlarını gereksiz iş yükünden de kurtarmaktadır.

Uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir (UY, md.6/1). Söz konusu tutanağın işleme konulması için herhangi bir merciinin onayı gerekmemektedir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette de bulunulamaz (UY, md.6/2). Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır (VUK, md.112/3-III).

Mükellef veya vekili uzlaşma görüşmelerine katılmakla birlikte uzlaşma tutanağını imzalamaz veya ihtirazi kayıtla imzalarsa, uzlaşma temin edilmemiş demektir. Bu durumda mükellef hem cezalarda indirim talebinde bulunabileceği gibi dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise 15 gün içinde dava açma yoluna gidebilir (UY, md.13). Verilen 15 günlük ek süre mükellefin dava açma hakkını rahatça kullanabilmesi için temin edilmiştir.

Mükellef veya vekili uzlaşmaya katılmış olmakla birlikte taraflar arasında görüş birliği sağlanamaması durumunda, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir ve mükellef isterse dava açma süresinin son günü akşamına kadar bu teklifi kabul edebilir (UY, md.10).

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında kanun 376'ncı maddesinin uygulanmasını isteyebilir (UY, md.14).

### 1.5.1.6. Üst Makama Şikâyet Yoluyla Başvurma

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde ise otuz gündür (İYUK, md.7). Mükellefin hak düşürücü bu süre zarfında dava açması halinde uyuşmazlık yargı organları aracılığıyla çözüme kavuşturulacak ve idare ile ilgili herhangi bir işlem yapılmasına gerek kalmayacaktır. Ancak mükellefin bu süreyi kaçırmaması halinde ise dava açma hakkı ortadan kalkacaktır.

Bu nedenle hem idare hem de mükellef açısından vergi uyuşmazlığının kısa sürede çözüme kavuşturulması ve mükellefin hak kaybı nedeniyle mağdur olmaması için, süresi içinde mahkemeye gidemeyen mükellefler açısından VUK'un 124. maddesinin işletilmesi mükelleflerin mağduriyetlerini giderme konusunda alternatif bir yöntem olarak uygulanabilir (Fil ve Fil, 2015).

VUK'un 124. maddesi "*Şikâyet yolu ile müracaat*" hükümlerini içermektedir. Bu maddeye göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenler şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına (5345 sayılı Kanunun 4/g maddesi uyarınca 4.4.2007 tarihinden itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı'na) başvurabilirler.

Bu bağlamda, Gelir İdaresi Başkanlığına veya duruma göre il özel idaresine ilişkin vergiler için valiliğe, belediyelere ilişkin vergiler için ise belediye başkanlığına, şikâyet yolu ile başvuruda bulunabilmesi için dava açma süresinin geçmiş ve düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmiş olması gerekmektedir (Apalı, 2017: 245).

Mükellef cevabın alındığı tarihten itibaren veya idarenin 60 gün içinde hiç cevap vermeyerek başvuruyu zımnî olarak reddetmesi (İYUK, md.10) halinde 60 günlük sürenin dolmasından itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde iptal davası açabilir. Bu da mükelleflerin şikâyet taleplerine GİB'nin açık veya zımnî red cevap vermesi üzerine dava açma haklarının yeniden doğduğu anlamına gelmektedir.

Ancak açılan bu davanın konusu, vergi hatasını içeren vergilendirme işlemi değil, şikâyet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlemdir (Yerlikaya, 2004). Şikâyet başvurusunun reddi işlemine karşı açılan davayı, vergi mahkemesi önce işin esası açısından inceler, yani olayda vergi hatası olup olmadığını belirler ve daha sonra davanın usulüne uygun olarak açılıp açılmadığına karar verir (Sarılı, 2018: 284). Mahkemenin söz konusu davanın konusunu oluşturan vergilendirme işleminde vergi hatası olmadığı ancak hukuki uyuşmazlık olduğuna karar vermesi halinde ise dava süresinde açılmadığı gerekçesiyle reddedilir.

Ayrıca dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun idare tarafından reddedilmesi halinde, doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkün değildir. Konu ile ilgili Danıştay 9. dairesinin kararında<sup>19</sup> da görüleceği üzere, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi halinde, dava yoluna gidilmeyip şikâyet yoluyla ilgili mercie müracaat edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin red edilmesi durumunda, dava yoluna gidilebilmesi için şikâyet yoluyla düzeltme talebinin mutlaka yapılması gerekmektedir.

### **1.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**

Mükellef ile idare arasındaki anlaşmazlıkların uyuşmazlık (niza) haline dönüşmesi sonucunda, ortaya çıkan bu uyuşmazlığı çözüme kavuşturmak amacıyla ya doğrudan ya da idari yollara başvurunun ardından yargı yoluna gidilmektedir. Yargısal çözüm yolları aracılığıyla alınan kararlar, barışçıl çözüm yollarının aksine daha kesin bir sonuç vermektedir.

Vergi yargılaması, söz konusu uyuşmazlıkları bağımsız mahkemeler önünde yargılama yapılması suretiyle bir çözüme kavuşturmaktadır (Bayraklı, 2005: 222). Öte yandan, hukuk devleti olmanın bir gereği idarenin yaptığı tüm işlemlerin dava konusu edilebilir olmasıdır. Bu bağlamda, yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken bir yandan da idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle vergilerin yasallığı ilkesini geçerli kılmaktadır (Öncel vd., 2009: 185).

Vergi yargısının konusunu, vergilendirme ilişkisi çerçevesinde idarece tesis edilen işlemler ile uygulanan idari mali yaptırımlar oluşturmaktadır (Yüce, 2017: 109). Vergi yargısının asli ve tali olmak üzere iki temel işlevi bulunmaktadır. Asli işlevi vergi uyuşmazlıklarını bir çözüme bağlamak iken, tali işlevi ise hukuki bir içtihat yaratmaktır. Bu temel işlevlerin yanı sıra aynı zaman da; vergi adaletinin sağlanması, uyuşmazlıkları kesin bir biçimde çözüme kavuşturması ve hukuki güvenliğin sağlanması gibi işlevleri de bulunmaktadır (Kırbaş, 2015: 198-199).

Türkiye’de vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almaktadır. Tam anlamıyla özerk bir yapıda olduğu söylenemez. Türk vergi yargısı sisteminin özerk bir yapıya

<sup>19</sup> Dnş. 9.D., T:08.06.1987, E:1986/1780, K:1987/1948: “Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına veya belediye başkanlığına gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görev yönünden reddi gerekeceği hk.”; Dnş. 7.D., T:14.04.2004, E:2001/4234, K:2004/2459: “Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesi müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı’na gidilmeden, anılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle vergi dairesi müdürlüğü husumetiyle açılan davaya ilişkin dosyanın, idari merci tecavüzü nedeniyle Maliye Bakanlığı’na gönderilmesi gerektiği hk.”



dönüştürülmesi etkin bir uzlaşma sisteminin varlığıyla birleştiğinde vergi uyuşmazlıklarının çözümü çok daha kolay olacağını da belirtmek gerekir. Bu noktada vergi yargısında yer alan yargı organlarına, idari ve adli nitelikli vergi davalarına değinilerek vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüne ilişkin detaylı bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

### **1.5.2.1. Vergi Yargı Organları**

Türkiye’de vergi yargısı halen, 1982 tarihinde kabul edilmiş olan; 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 olmak üzere üç kanunla düzenlenmektedir.

Vergi yargısının ayrı bir yargı kolu olması gerektiği doktrinde oldukça tartışılmasına rağmen ülkemizde uygulanan sistem, vergi yargısının idari yargının içinde örgütlenmesi şeklindedir. Bugünkü vergi yargısının yapılanma biçimi üç dereceli bir yargılama sisteminden oluşmaktadır.

Bu yapı içinde, konusu belli bir tutarı aşmayan davalar açısından ilk derece mahkemelerinin kararlarının kesin olduğu (tek derece); bu sınırı aşan uyuşmazlıkların istinaf yoluyla bölge idare mahkemesine taşınabileceği ve İYUK’un 46’ncı maddesinde temyiz yolu açık olanlar dışında kalanlar için bölge idare mahkemesi kararının kesin olduğu (iki derece); son olarak 46’ncı maddede sayılan uyuşmazlıkların temyiz yoluyla Danıştay’a taşınabileceği, bunlardan Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak incelediklerinin temyizen incelenmesinde iki derece, bölge idare mahkemesinin 46’ncı maddede örnek olarak sayılan konulardaki kararları açısından ise temyiz yoluyla incelemenin üçüncü derece teşkil edeceği anlaşılmaktadır (Erdem, 2014).

*Vergi mahkemeleri;* vergi uyuşmazlıklarında genel görevli, bağımsız ve Danıştay’ın ilk derece mahkeme sıfatıyla baktığı davalar haricinde ilk derece yargı mercii olarak görev yapar (Öncel vd., 2009: 187). Vergi mahkemeleri, İçişleri, Ticaret, Hazine ve Maliye Bakanlıklarının görüşü alınarak ve bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir.

Vergi mahkemelerinin görev alanı; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla ve benzeri mali yükümlülükler, bunların zam ve cezalarına ile tarifelerine ilişkin davaları, yukarıda belirtilen konularda AATUHK’nun uygulanmasına ilişkin davaları, diğer kanunlarla verilen işleri çözmektir (2576 SK. md.6).

Kural olarak, bir başkan ve iki üyeden oluşur, kurul halinde çalışır ve üye tam sayısı ile toplanır, oy birliği ya da oy çokluğu ile karar alırlar. Ancak dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının toplamı 36.000 TL'yi<sup>20</sup> aşmayan işlemlere karşı açılan davalar, usul ve esasları bakımından tek hakim tarafından karara bağlanır. Dava konusu olan vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının toplamı 5.000 TL'yi aşmayan işlemlere ilişkin vergi mahkemelerinin verdiği kararlar kesindir ve verilen bu kararlara karşı istinaf yoluyla BİM'e başvurulmaz.

*Bölge idare mahkemeleri*; genel görevli bağımsız mahkemelerdir ve istinaf<sup>21</sup> mercii olarak görev yapmaktadırlar. 6545 sayılı kanun<sup>22</sup> ile yapılan değişiklik sonucu Türk Vergi Yargı sistemine dahil edilen istinaf, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen hükümlere karşı hem hukuki hem de maddi inceleme yapılması amacıyla başvuru olan bir kanun yoludur (Türkey, 2014). Bu kanun yolunun getirilmesindeki amaç, Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek suretiyle içtihat mahkemesi rolünü güçlendirmek ve vergi yargısına konu olan dosyaların kesinleşme süresini azaltmaktır. Diğer bir ifadeyle istinaf yargılaması, ilk derece mahkemesi ile temyiz mahkemesi arasında yer alan bir mahkeme tarafından yapılmakta olup yargılama sürecinde bir süzgeç fonksiyonu görmektedir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 8).

Başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşan Bölge İdare Mahkemeleri'nde, biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunmaktadır (2576 S.K. md.3). Gerekli hallerde daire sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca arttırılıp azaltılabilir. Dairelerde biri başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Her daire bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır ve oy çokluğu ile karar verir.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri; istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak, diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktadır (2576 S.K. md.3/A). Dava konusu vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının toplamı 117.000 TL'yi<sup>23</sup> aşmayan

<sup>20</sup> 2576 Sayılı Kanun md. 7/1 (2018 yılı için geçerli olan tutar).

<sup>21</sup> Arapça kökenli olan istinaf kelimesi Türk Dil Kurumu tarafından "*Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme*" şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>22</sup> 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>23</sup> 2018 yılı için geçerli olan tutar.

işlemlere ilişkin istinaf yoluyla BİM'nin verdiği kararlar kesindir ve bu kararlara karşı temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulamaz.

*Danıştay*; 1982 yılında yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu'yla örgütlenmiştir. İdari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii olan Danıştay, kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar (AY, md.155/1). Danıştay davaları görmek, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, idari uyuşmazlıkları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir (AY, md 155/2). Danıştay karar organları; Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulundan oluşmaktadır (2575 SK. md.5).

Danıştay dokuz dava, bir idari olmak üzere toplam on daireden oluşmaktadır (2575 SK. md.13/1). Her dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla kurul oluşturulabilir. Bu durumda oluşturulan diğer kurullara, kurulda yer alan en kıdemli üye başkanlık eder ve görüşmeler gizli yapılır (2575 SK. md.13/2). Dava dairelerden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi dava dairesi olarak görev yapar. Kurullar bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır ve salt çoğunlukla karar verir.

Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olan Danıştay, uyuşmazlıklar yönünden başvurulabilecek son yargı organıdır (2575 SK. md.1). İdare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar (2575 SK. md.23/a). Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır (2575 SK. md.23/a).

### **1.5.2.2. Niteliklerine Göre Vergi Davaları**

Yargılama sistemleri yargı birliği ve yargı ayrılığı olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Yargı birliğinde tüm uyuşmazlıklar tek bir yargı mekanizmasının içerisinde çözümlenmeye çalışılırken yargı ayrılığında ise farklı yargı kolları (örneğin idari ve adli yargı gibi) vasıtasıyla uyuşmazlıklara çözüm aranmaktadır. Türk yargı sisteminde de yargı ayrılığı geçerlidir.

Daha önce de bahsedildiği üzere vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almaktadır. Ancak vergi yargısı ile ilgili bazı davaların adli yargı içerisinde de

görüldüğü söylenebilir. Bu ayrımın oluşmasındaki temel neden vergi cezaları ile alakalıdır. Vergi cezaları çok genel bir ifadeyle para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Bu durumda para cezalarını gerektiren fiiller nedeniyle açılan davalar idari yargıda, hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren fiiller nedeniyle açılan davalar ise adli yargıda çözüme kavuşturulmaktadır.

#### 1.5.2.2.1. İdari Vergi Davaları

Vergi davası idari yargı kolunda açılan bir davadır. İdari dava türleri iptal davaları ve tam yargı davaları olmak üzere ikiye ayrılır. Menfaatleri ihlal edilenler haklarında gerçekleştirilen idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal davası açmaktadır. Tam yargı davaları ise, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin bu eylem veya işlemin iptali ve zararlarının tazmini için açtıkları davalardır. Vergi davaları genellikle iptal davası niteliğindedir.

Vergi davalarına konu olan işlemleri ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar;

- Genel düzenleyici işlemler,
- Bireysel işlemlerdir.

Genel düzenleyici işlemler, tüm mükellefleri ilgilendiren genel yapıda ve objektif nitelikli düzenlemelerdir. Bunlara örnek olarak, tüzük, yönetmelik ve bakanlar kurulu kararları verilebilir<sup>24</sup>. Bireysel işlemler ise herhangi bir kişiyi ilgilendiren özel ve subjektif nitelikli işlemlerdir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunan vergi, resim, harçlar ile gümrük vergilerinin, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsil safhalarında ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi davasının konusuna girmektedir. Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin aslı vergi davasına konu olabileceği gibi bunların fer'i olan zam ve cezalar da dava konusu olmaktadır. Buna karşılık 6183 sayılı kanunda düzenlenmiş olan istirdat (geri alma) ve iptal davaları ise adli yargının görev alanında bulunmaktadır (Yüce, 2017: 173). Bununla birlikte hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarına ilişkin davalarda adli yargının görev alanına girmektedir.

<sup>24</sup> Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine yönelik düzenlemelerin yer aldığı 04.07.2018 tarihli 30468 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 477 Sayılı Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1. maddesinde yer alan düzenleme: *“Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten önce, bu Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklik yapılan kanunların ilgili maddeleri gereğince yürürlüğe konulmuş olan tüzükler, nizamnameler, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikler ile diğer işlemler yürürlükten kaldırılmadıkça geçerliliğini sürdürür”* şeklindedir.

Bu aşamada idari vergi davası sürecinin, davanın muhtemel sonuçlarının ve vergi mahkemesine karşı dava başvuru yollarının açıklanması gerekmektedir.

#### **1.5.2.2.1.1. Vergi Davasının Açılması**

Vergi davasının hangi konularda açılabileceği VUK'un 378'nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre; verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir (VUK, md.378).

Bu konulara ek olarak ayrıca hatalı beyan, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler, tebliğ edilmiş ödeme emirleri, ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk uygulamaları dolayısıyla da dava açmak mümkündür (Yüce, 2016: 84-85). Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklarda ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için öncelikle idari mercilere itiraz başvurusunun yapılmış olması gerekmektedir.

Vergi davası açabilecek olanlar ise mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir (VUK, md.377/1). Küçük ve kısıtlılar adına kanuni temsilcileri tarafından, tüzel kişiler adına ise vekilleri tarafından vergi davası açılabilir. Ayrıca VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasında, mükellef deyiminin vergi sorumlusunu da kapsadığı açıkça belirtildiğinden mükelleflere tanınan tüm hak ve yetkilerin vergi sorumlusu için de geçerli olduğu düşüncesinden hareketle vergi sorumlusunun da dava açma yetkisinin olduğu sonucuna ulaşılabilir (Sarılı, 2018: 296). Vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı dava açabilir (VUK, md.377/2). Belediyeler adına ise dava açma yetkisini, gelir müdürü olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır (VUK, md.377/3).

Açılacak olan bu davalarda görevli olan mahkemelerin belirlenmesi İYUK'nun 37. maddesine göre yapılmaktadır. Buna göre; uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK, md.37/a).

Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükleri tarh ve tahakkuk ettiren idari birimin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK, md.37/b).

AATUHK'nun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda ödeme emrini düzenleyen dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK, md.37/c). Diğer

uyuşmazlıklarda dava konusu işlemleri yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK, md.37/d).

Vergi davası, Danıştay ve ilgili mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır (İYUK, md.3/1). Yazılılık ilkesinin esas olduğu vergi yargısında duruşma talebi olmadıkça<sup>25</sup> ya da mahkeme duruşmaya karar vermedikçe, yargılama evrak üzerinde yapılır ve dosya karara bağlanır. Bu nedenle dava dilekçesinin gerekli bilgileri eksiz bir biçimde içermesi ve kanunda belirtilen şekle uygun olması gerekir.

Dava dilekçesinde nelerin yer alması gerektiği İYUK'nun 3/2'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; dilekçelerde tarafların ve varsa vekillerinin ya da temsilcilerinin ad soyadları ya da unvanları ve adresleri, davanın konusu ve nedenleriyle dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin bildirim tarihi, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın miktarı, türü ve yılı ile ihbarnamenin tarihi ve numarasıyla varsa mükellef numarası yer alır.

Dava konusu kararın ve belgelerin asıllarının veya örneklerinin dava dilekçesine eklenmesi gerekmektedir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olmalıdır (İYUK, md.3/3). Dava açma süresi ise İYUK'nun 7/1'nci maddesinde belirtildiği gibi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gündür.

Vergi uyuşmazlıklarından dolayı vergi mahkemesinde dava açılması halinde; tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen kısmının tahsil işlemi durur (İYUK, md.27/4). Ancak ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine açılan davalar ile tahsilat işlemlerinden doğan davalarda ve harç ve posta pulu yatırılmadığı için dosyaların işlemde kaldırılması halinde tahsil işlemi devam etmektedir (Kırbaş, 2015: 212).

Ayrıca mükellefin ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu karara karşı istinaf veya temyiz yoluna başvurmaları halinde de yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Bunun için ilgilinin talepte bulunması ve mahkemenin de yürütmenin durdurulmasını uygun bulması gerekmektedir.

#### **1.5.2.2.1.2. Yargılama Süreci**

Dilekçeler, Danıştay da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından ilk incelemeye tabii tutulur (İYUK, md.14/3). Bu incelemede; görev ve yetki, idari

<sup>25</sup> Zam ve cezaları ile birlikte 36.000 TL'yi (2018 yılı için) geçen vergi davaları için duruşma talebinde bulunulabilir.

merci tecavüzü, ehliyet, davaya konu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet ve dava dilekçesinin düzeni (İYUK, md.3), tek dilekçe ile dava açılmasının kanuna uygun olup olmadığı (İYUK, md.5) gibi konulara bakılır (İYUK, md.14/3).

Dilekçelerin yukarıda sayılan hususlardan herhangi biri açısından kanuna aykırı olduğu görülürse bu durum, görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir (İYUK, md.14/4). Tek hakim ile çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve ilgili hakim tarafından İYUK 15. maddesi uygulanır (İYUK, md.14/4). Dilekçe üzerinde yapılacak ilk inceleme ve bu inceleme sonucunda yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten başlayarak en geç on beş gün içinde sonuçlandırılır (İYUK, md.14/4). Bu incelemenin madde de belirtilen sıraya göre yapılması gerekmektedir, aksi takdirde bu durum Danıştay'da bozma sebebi olarak dikkate alınmaktadır<sup>26</sup> (Yüce, 2017: 203).

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır (İYUK, md.14/5). Ancak ilk inceleme sonucunda herhangi bir kanuna aykırılığın görülmesi durumunda ise bu aykırılıkların giderilmesi için yapılması gerekenler İYUK'nun 15/1'nci maddesinde ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.

Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur (İYUK, md.16/1). Davacının ikici dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunmada davacıya tebliğ edilir (İYUK, md.16/2). Buna karşılık davacı cevap vermez (İYUK, md.16/2). Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap verilmesi için bir süre verilir (İYUK, md.16/2). Taraflar yapılacak tebliğlere karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler (İYUK, md.16/3).

Vergi davalarında yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır (İYUK, md.1). Genel kural bu olmasına rağmen bazı hallerde duruşma yapılabilir. Buna göre zam ve cezaları ile birlikte toplamda belirli bir tutarı aşan vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlükler için taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmaktadır (İYUK, md.17/1). Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması ise tarafların istemine, Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır (İYUK,

<sup>26</sup> Dnş. VDDGK, T:11.07.2008, E: 2008/239, K: 2008/600.

md.17/2). Ayrıca, İYUK 17/1 ve 17/2 maddelerine bağlı kalınmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir (İYUK, md.17/4).

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar (İYUK, md.20/1). Re'sen araştırma ilkesi olarak adlandırılan bu ilkeye göre mahkeme taraflardan bağımsız olarak davanın maddi temelini aydınlatmak ve bunun için gerekli bütün olayları ve kanıtama araçlarını yargılamaya getirmek ve incelemek zorundadır (Kırbaş, 2015: 214).

Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler (İYUK, md.20/1). Bu husustaki kararların ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir (İYUK, md.20/1).

#### **1.5.2.2.1.3. Kararların Sonuçları**

Vergi mahkemesi tarafından verilen kararların ne gibi sonuçlar doğurduğu, davanın mükellef veya idare tarafından açılmasına, lehte veya aleyhte sonuçlanmasına göre değişmektedir.

Mükellef tarafından açılan dava mükellefin lehine sonuçlanmış ise vergi dairesinin işlemi iptal edilir ve terkin işlemi gerçekleştirilir. Çünkü böyle bir durumda mahkeme, vergi idaresinin düzenlediği işlemi hukuka aykırı bulmakta ve bu işlemi kısmen veya tamamen iptal etmektedir (Karakoç, 2017: 251). Bu karar sonucunda; yapılan tarhiyat terkin edilir, ödenmiş vergi iade edilir, haciz işlemi kaldırılır.

Mükellefin aleyhine karar verilmesi durumunda ise hukuka uygun bulunan idari işlem uygulamaya konulur. Böylece tarh edilen vergi tahakkuk eder ve ödenecek aşamaya gelir ancak kesinleşmez. Çünkü ilk derece mahkemesinin verdiği karara karşı kanun yolu açıktır. Bu nedenle, tahakkuk eden vergi bu kanun yoluna başvurulup başvurulmamasına göre kesinlik kazanır. Ayrıca, dava nedeniyle geç tahakkuk eden vergilere, normal vade tarihinden mahkeme kararının mükellefe tebliğine kadar geçen süre için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Davanın vergi idaresi tarafından açılması ve kararın idarenin lehine olması halinde, takdir ve tadilat komisyonlarının kararı iptal edilir. Kararın idarenin aleyhine olması durumunda ise idarenin dava konusu işlemi kanuni süresi içinde yerine getirmesi gerekir.



İdarenin Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararları, kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yerine getirmesi gerekmektedir (İYUK, md.28/1). Bunu yapmayan idareye karşı Danıştay ve ilgili mahkemeler maddi ve manevi tazminat davası açabilir (İYUK, md. 28/3). Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi halinde tazminat davası ilgili vergi dairesine açılır (İYUK, md. 28/4).

Mahkeme kararlarının idareye tebliğden sonra bu kararlara göre tespit edilen vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe tebliğ edilir (İYUK, md. 28/5).

Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 6183 sayılı AATUHK'nun 48'nci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir (İYUK, md.28/6). Ancak mahkeme kararının davacıya tebliğ ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez (İYUK, md.28/6).

#### **1.5.2.2.1.4. Kararlara Karşı Başvurma Yolları**

Kanun yolları olarak da adlandırılan bu başvuru yolları, ya kararı veren yargı organı vasıtasıyla ya da üst derece yargı organları vasıtasıyla yapılmaktadır. Böylece mahkemece verilen karar yeniden değerlendirilmekte ve gerekli görülmesi halinde değiştirilmektedir. Bu kanun yollarını; olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak sınıflandırmak mümkündür.

Olağan kanun yolları, mahkeme tarafından verilen kararın kesinleşmesini engeller. Bunlar; istinaf ve temyiz olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

*İstinaf*, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir (İYUK, md.45/1). Ancak konusu beş bin Türk lirasın geçmeyen davalarda ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz (İYUK, md.45/1). Bölge idare mahkemelerinin beş bin Türk lirası ile yüz on yedi bin Türk lirası arasında kalan davalar için verdiği, istinaf incelemesi kararları kesindir ve bu kararlar aleyhine Danıştay'a başvurulması mümkün değildir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır (İYUK, md.45/6).

İstinaf, temyiz şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı

kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir (İYUK, md.45/2). Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir (İYUK, md.45/3).

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir (İYUK, md.45/4). Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir ve bu kararlar kesindir (İYUK, md.45/5).

*Temyiz*, ilk derece mahkemelerinin yüz on yedi bin Türk lirasını aşan davalar için verdiği kararlara karşı yapılan istinaf incelemesi başvurusunun ardından, kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün için de temyiz başvurusunda da bulunulabilir. Temyiz başvurusu Danıştay başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile yapılır (İYUK, md.48/1). Temyiz dilekçesi genellikle kararı veren mahkemeye verilir (İYUK, md.48/3).

Temyiz başvurusu vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz (İYUK, md.52/1). Teminat karşılığında yürütmenin durdurulması için bu yönde talepte bulunulması ve temyiz talebini incelemeye yetkili Danıştay Dava Dairesi Kurulu tarafından söz konusu talebin yerinde bulunması gerekmektedir. Temyiz incelemesi sırasında yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar kesindir (İYUK, md.52/4). Ayrıca kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur (İYUK, md.52/5).

Olağan kanun yollarından geçerek veya süresi bittiği için bu yola başvurulmadan kesinleşen kararlar için son bir kez daha olağanüstü kanun yollarına başvuru yapma hakkı bulunmaktadır (Saralı, 2018: 303). Söz konusu kanun yolları; kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir.

*Kanun yararına temyiz*, idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK, md.51/1).

Temyiz isteğinin yerinde görülmesi halinde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz (İYUK, md.51/2).

*Yargılamanın yenilenmesi;* Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların İYUK'un 53/1'nci maddesinde sayılan sebepleri barındırması halinde davanın tekrar görülmesi ve böylece kesin hükmün kaldırılarak davanın yeniden görülmesini ifade etmektedir (Karakoç, 2017: 349). Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır (İYUK, md.53/2).

Yargılamanın yenilenmesi süresi; tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde on yıldır. Hükmün, insan haklarını ve ana hürriyetleri korumaya dair sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmesi halinde bir yıl, diğer sebepler için altmış gündür (İYUK, md.53/3).

#### **1.5.2.2.2. Adli Vergi Davaları**

Kural olarak idarenin genel idare esaslarına dayanarak tek taraflı yaptığı işlemler sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili olarak yargısal manada çözüm yeri idari yargı düzenidir. Ancak bazı idari işlem ve eylemler nitelik olarak idari yargının görev alanında olsa da kanun hükümleri bu işlem ve eylemlere ilişkin hukuksal uyuşmazlıkların adli yargı yerinde görüleceğini belirtmektedir.

Bu duruma verilebilecek örneklerden birisi belediye para cezaları ile ilgilidir. Belediye para cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar normal şartlar altında idari yargıda çözümlenmelidir. Ancak bu cezalar idari ceza niteliğindedir ve dolayısıyla, Kabahatler Kanunu'nun 27/1. maddesine<sup>27</sup> göre söz konusu bu cezalara ilişkin itiraz yeri adli yargıdır (sulh ceza mahkemesi).

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanun'da düzenlenen ve vergi uyuşmazlığına yol açan eylemlerden kimisi sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte ve bunların eylem ve yaptırımları idari yöntemler ile belirlenmekte iken, kimisi ceza hukuku anlamında suç niteliğinde olarak değerlendirildiği için bunların eylemleri idari yöntemler ile VUK'da

<sup>27</sup> "İdarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararı kesinleşir."

belirlenmiş olmasına rağmen yaptırımları adli yöntemler ile belirlenmiştir (Ağar, 2005: 275).

Türk vergi yargısında idari yargı organları dışındaki adli nitelikli vergi davaları yargı sistemimiz içerisinde ilk derece mahkemesi olarak Asliye Ceza Mahkemelerinde ve temyizden de Yargıtay'da görülmektedir (Öz ve Armağan, 2018: 10). VUK'nda düzenlenmesine rağmen yaptırımlarının adli yöntemler ile belirlenmiş olduğu eylemler ise kaçakçılık (VUK, md.359), vergi mahremiyetini ihlal (VUK, md.362) ve mükellefin özel işlerini yapma (VUK, md.363) eylemleridir (Yüce, 2018: 230).

**Tablo 1: VUK'da Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara Neden Olan Eylemler ve Cezaları**

VUK Madde	Suç Teşkil Eden Eylem	Cezası
359/a	* Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak * Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak * Çift defter tutmak * Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek * Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	18 aydan 3 yıla kadar hapis + (3 kat vergi ziyai cezası)
359/b	* Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek * Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak * Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	3 yıldan 5 yıla kadar hapis + (3 kat vergi ziyai cezası)
359/c	* Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya kullanmak	2 yıldan 5 yıla kadar hapis + (3 kat vergi ziyai cezası)
362	* Vergi mahremiyetini ihlal etmek	1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası (TCK, md.239)
363	* Mükelleflerin özel işlerini yapmak	1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası (TCK 257/1) + Vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu kanununun 344. maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.

**Kaynak:** Yüce, 2018: 244.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, vergi kaçakçılık suçu nedeniyle ön görülen ceza VUK'da, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları için ön görülen cezalar ise TCK'nun 239 ve 257'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının cezası hapis cezası iken, vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezası ise hem hapis hem de adli para cezası şeklindedir. Söz konusu cezalar en az 18 ay en fazla 5 yıl olarak uygulanmaktadır.

Vergi suçlarında yetkili mahkeme konusunda VUK'da bir hüküm bulunmaması nedeniyle, vergi suçları ile ilgili yargılamalarda CMK'da yer alan yetki ile ilgili hükümler uygulanmaktadır (Yüce, 2018: 245). Bu nedenle, vergi suçlarında yetkili mahkeme mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemelerdir.

Vergi incelemesi sonucunda mükellefin kaçakçılık suçu işlediğine dair bir tespit bulunması halinde vergi inceleme elemanı tarafından İnceleme Raporunun yanı sıra Vergi Suçu Raporu<sup>28</sup> da düzenlenmektedir. Bu raporlar ilgili vergi dairesi tarafından (vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonun mütalaasıyla<sup>29</sup> doğrudan, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtasıyla) Cumhuriyet başsavcılığına iletilmekte ve savcının kamu davası açılması yönünde karar vermesi halinde mükellef hakkında asliye ceza mahkemesinde dava açılmaktadır.

### **1.5.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları**

Alternatif uyuşmazlık çözümü tarafsız bir üçüncü kişinin, mevcut bir uyuşmazlığın çözümü konusunda taraflara yardımcı olmak ve katkıda bulunmak amacıyla katıldığı, uyuşmazlıkların çözümü için görev yapan devlet mahkemelerince yürütülen dava yolunun yanında seçimlik bir yol olarak işleyen bir grup uyuşmazlık çözüm yöntemleri topluluğudur (Özbek, 2004: 83). Bu tanıma göre alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının temel özellikleri; bağlayıcı olmayan tavsiyelerde bulunma, gönüllü katılım ve tarafların tatmin olmamaları halinde yargıya başvuru hakkının saklı olması şeklinde sıralanabilir.

<sup>28</sup> Mükellefe ilişkin bilgilerin yanısıra yapılan eylemler ile ihlal edilen yasa maddelerinin yer aldığı Vergi Suçu Raporu, VUK'un 359. maddesi kapsamındaki fillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367. maddesi uyarınca düzenlenmektedir.

<sup>29</sup> Bazı suçlar nedeniyle kavuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür (Centel ve Zafer, 2003: 74)

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, mahkemelerin iş yükünü ve giderlerini azalttığı gibi, tarafların yargılama için harcadıkları gider ve zamanı da azaltmakta ve ayrıca tarafları ihtiyaçlarına uygun çözüm yollarına teşvik ederek uyuşmazlık çözüm usullerine gönüllü olarak uymalarını ve böylelikle adalet sisteminden daha iyi bir şekilde tatmin olmalarını sağlamaktadır (Dehmen, 2006: 423).

Hemen belirtmek gerekir ki; bu çözüm yollarının asıl amacı yargıya bir alternatif oluşturmak ya da yargı sistemine rakip olmak değil, küçük çaplı ve kamu düzenini ilgilendirmeyen uyuşmazlıkların, adli bir soruna dönüşmeden çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır (Tanrıver, 2006: 152). Vergi alacaklısı idare ile vergi borçlusunu mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ile çözüme kavuşturulması ise mükellef ile idare arasındaki iletişim kopukluklarına bir köprü oluşturması, uyuşmazlıkların birçok yönden daha etkili ve verimli bir şekilde çözüme kavuşturulması ve uyuşmazlığın daha hızlı sonuca bağlanması gibi birçok fayda sağlayabilir.

Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte belli başlı alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerini; ombudsman, müzakere, arabuluculuk, tahkim, erken tarafsız ön değerlendirme, vakıaların saptanması ve kısa yargılama şeklinde sıralamak mümkündür. Vergi uyuşmazlıklarının alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ile çözüme kavuşturulması ülkemizde kamu denetçiliği kurumu dışında uygulanabilirliği olmayan ancak, birçok ülkede uygulanan ve oldukça başarılı sonuçlar elde edilen bir konudur.

#### **1.5.3.1. Ombudsman**

Ombudsman; idarenin işlem, eylem ve davranışları üzerinde hukuka aykırılık ve yerinde denetimi yapmaya yetkili, hukuka aykırı bulduğu ya da yerinde bulmadığı işlemlerin geri alınması veya bu işlem ve eylemlerden dolayı ortaya çıkan zararların giderilmesi ve yurttaşlara yönelik uygunsuz davranışların düzeltilmesi için idare nezdinde girişimlerde bulunmaya ve bağlayıcı olmayan kararlar almaya yetkili olan, bağımsız bir devlet organıdır (Erhürman, 2000: 160).

Ombudsman halk açısından bakıldığında; adaletin yerine getirildiği, bürokratik kuruluşlarca hizmetlerinden yararlanan kişilere iyi, zamanında ve haklarına saygılı bir şekilde hizmet götürülmesi güvencesi veren bürokrasiler açısından ise işlemlerin yapılışı sırasında saptanmamış yanlışlıkların sonradan tespitini ve düzeltilmesini sağlayan iki yönlü bir denetim sistemidir ( Kılavuz vd., 2003: 54).

Ombudsman, ilke olarak parlamento tarafından atanan, ancak hükümete karşı olduğu kadar parlamentoya karşı da bağımsız olan ve idarenin mağdur ettiği kişilerin

hiçbir şekilde bağı olmaksızın yaptıkları şikayetler üzerine harekete geçen, yaptığı araştırma ve inceleme sonucunda idareye öneride bulunan ve bulgularını kamuoyuna duyurma yetkisine sahip olan bir kurumdur (Tutal, 2014: 85).

İdari işlem ve eylemlerin konusunu oluşturduğu ombudsman kurumunun görev alanına, idari işlem niteliğindeki vergilendirme işlemlerinin neden olduğu uyuşmazlıklar da girmektedir. Dolayısıyla, vergi idaresince özellikle denetim süreci de dahil olmak üzere yapılan her türlü hata, ihmal, ihlal, gecikme, adaletsiz ve ayrımcı uygulama, takdir yetkisini kötüye kullanma gibi hukuka aykırılıklar şikayet konusu edilerek başvuruda bulunulabilir (Yaltı, 2012: 196).

Bir çok ülkede uygulanan ombudsman kurumun içinde ayrı bir vergi ombudsmanı görev alsada çoğunlukla genel görevli ombudsmanlar tarafından bu uyuşmazlıklar değerlendirilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki; ayrı bir bilgi ve uzmanlık gerektiren vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kamu denetçilerinin en az bir tanesinin vergi hukukunda uzman bir kişi olması başvuruların hızlı ve sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılması açısından iyi bir alternatif olacaktır. Aksi durumda, alanında uzman vergi idaresinin çok teknik ve etkileyici cevaplarla Kamu Denetçisini idarenin haklılığı konusunda ikna etmesine ve kararların çoğunlukla idare lehine çıkmasına neden olacak ve dolayısıyla mükellefleri Kuruma müracaat yolunu tercih etme konusunda isteksiz kılacaktır (Aykın, 2016: 34).

Uyuşmazlıkların dava yoluna gitmeden çözümünü sağlayan kamu denetçiliği kurumunun, bu özelliği nedeniyle vergi yargısının iş yükünü azaltması beklenmektedir. Kuruma başvurunun ücretsiz ve kolay olması, sürecin hızlı işlemesi gibi sebeplerle başvuruların artması beklenirken, mükelleflerin de dava açma sürecinin uzun masraflı ve yıpratıcı etkisinden kurtarılması amaçlanmaktadır. Bu nedenle de bu kurum hakkında, geleneksel yargı denetimi sisteminin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İdarenin eylem ve işlemlerine yönelik olarak idari davalarda görülen artış ve yargı organlarının geç karar vermesi, bireylerin haklarını koruma açısından mağdur duruma düşürdüğü ve hukuk devleti anlayışını da olumsuz etkilediği için dünyanın birçok ülkesinde hızla yayılan bu kurumun Türkiye’de de kurulması bir ihtiyaç haline gelmiştir (Kestane, 2006: 137).

Ülkemizde ombudsmanlık kurumu Kamu Denetçiliği Kurumu adıyla, 12 Eylül 2010 tarihinde Anayasanın 74. maddesine girmiş daha sonrada 14.06.2012 tarihinde

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu<sup>30</sup> ile de resmen kurulmuştur. Bu kanunun uygulanması ilişkin düzenlemelerin yer aldığı “*Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” ise 28.03.2013 tarihinde 28601 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Böylece mükelleflere vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı yoluyla çözümünün yanı sıra Kamu Denetçiliği Kurumu vasıtasıyla yeni bir çözüm yolu daha sağlanmış olmaktadır.

Kamu Denetçiliği kurumunun amacı 6328 Sayılı kanun 1. maddesinde, “...*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...*” şeklinde belirtilmiştir.

Kuruma başvurulabilmesi için tüm idari çözüm yollarının tüketilmiş olması ve başvurunun yazılı olarak yani dilekçe yoluyla yapılması gerekmektedir. Gerçek ve tüzel kişiler başvuruda bulunabilmekte ve başvuru sahibinin istemesi halinde başvuru gizli tutulmaktadır. Şikâyet dilekçeleri Kuruma veya Kurumun gerekli gördüğü yerlerde açtığı bürolara elden verilebileceği gibi posta, elektronik posta veya faks yoluyla da gönderilebilmektedir (Yönetmelik, md.8/2).

Kurum tarafından oluşturulan elektronik sistem aracılığıyla da şikâyet başvurusunda bulunulabilmektedir (Yönetmelik, md.8/2). Bunun için ilgilinin Kurumun resmî internet sitesinde yayımlanan *Gerçek Kişiler İçin Şikâyet Başvuru Formunu (EK-1)* veya *Tüzel Kişiler İçin Şikâyet Başvuru Formunu (EK-2)* doldurması gerekmektedir (Yönetmelik, md.9). Ayrıca, illerde valilikler veya ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla elden veya posta yoluyla şikâyet başvurusu da yapılabilmektedir (Yönetmelik, md.8/2). Bu durum, bir taraftan kurumun işleyişinin halka yakınlaştırılmasını sağlarken, diğer taraftan da yazılı başvuru yapma konusunda sıkıntı yaşayan bireylerin kuruma rahatça başvuruda bulunmasını da sağlayacaktır.

Valilik veya kaymakamlıklar, şikâyetleri tarih ve sayı vermek suretiyle kayıt altına aldıktan sonra şikâyet başvurusunu ve varsa eklerini en geç üç iş günü içinde doğrudan Kuruma göndermeleri gerekmektedir (Yönetmelik, md.8/2). Faks veya elektronik posta yoluyla yapılan şikâyet başvurularına ait dilekçe asılları, 15 gün içinde Kuruma gönderilmedikçe başvuru geçerli sayılmamakta ve kayıtlı elektronik posta yoluyla yapılan başvurularda bu şart aranmamaktadır (Yönetmelik, md.8/3).

<sup>30</sup> 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 29.06.2012 Tarihli ve 28338 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.



İdarenin tutum ve davranışları ile kanunlarda kesin olduğu belirtilen işlemlere karşı, tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten veya işlemin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde Kuruma şikâyet başvurusunda bulunulabilir (Yönetmelik, md.13/2). Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır (KDKK, md.17/8).

Şikâyet başvurusu, inceleme ve araştırmaya geçilmeden önce ön incelemeye tabi tutulmakta ve ön inceleme sonucunda ön inceleme şartlarını taşımayanlar hakkında “*incelenemezlik kararı*” verilmektedir. Ayrıca yapılan başvurulardan; belli bir konuyu içermeyenler, yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklar ve sebepleri, konusu ve tarafları aynı olanlar ile daha önce sonuçlandırılanlar da incelenmemektedir (KDKK, md.17/3).

Söz konusu başvurunun ön inceleme şartlarını taşıması halinde ise inceleme ve araştırma aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada yapılan inceleme ve araştırma Yönetmeliğin 22. maddesinde sayılana hususlar dahilinde yapılmaktadır. Bunlar;

*“İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk ve iyi yönetim ilkeleri yönlerinden incelenir ve araştırılır.*

(2) *Şikâyet başvurusu Başdenetçi, denetçi veya görevlendirilecek uzman ve uzman yardımcıları tarafından incelenir ve araştırılır.*

(3) *Aynı sebep ve konuya ilişkin benzer nitelikteki şikâyet başvuruları birleştirilerek incelenebilir.*

(4) *Şikâyet konusunun insan haklarına, temel hak ve özgürlüklere, kadın ve çocuk haklarına ilişkin olması halinde yerinde inceleme ve araştırma yapılabilir. Kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik şikâyetlerde ise, şikâyetçi veya şikâyet edilen idarenin talebi üzerine yerinde inceleme ve araştırma yapılabilir. İlgili idare ve yetkililer bunun için gerekli her türlü kolaylığı sağlamakla yükümlüdür”* .

Kurumun, inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırması gerekmektedir. Bu süre içinde inceleme ve araştırmanın sonuçlandırılmaması hâlinde ise şikâyetçiye sonuçlandırılmama gerekçesi ve dava açma süresinin işlemeye başladığı hususu bildirilerek inceleme ve araştırmaya devam edilir (Yönetmelik, md.36). Kurum, kararlarını ilgili mercie ve şikâyetçiye tebliğ eder. Kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişileri hakkında verilen tavsiye kararları denetim ve gözetimden sorumlu bakanlığa veya kamu kurum ve kuruluşuna da gönderilebilir (Yönetmelik, md.37). Başdenetçilik, kararın verilmesinden sonra sonucu

etkileyebilecek bilgi ve belgelerin ortaya çıkması durumunda şikâyet hakkında yeniden inceleme ve araştırma yapılabilir (Yönetmelik, md. 39).

Daha öncede belirtildiği gibi Kurumun kararları tavsiye niteliğindedir. Tavsiye Kararı idareye tebliğ edildikten sonra, idarenin karara uyup uymayacağını yazılı olarak 30 gün içinde Kuruma bildirmesi gerekmektedir<sup>31</sup>. 30 gün içinde herhangi bir işlem veya eylem tesis etmeyen idareye karşı başvuru sahibi tarafından kalan dava açma süresi içerisinde dava açılabilir.

Kurum, her takvim yılı sonunda yürütülen faaliyetleri ve önerileri kapsayan bir rapor hazırlayarak Komisyona sunar (KDKK, md.22/1). 13 Mart 2013 tarihinden itibaren başvurularını kabul eden Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, bu tarihten 2017 yılına kadar olan faaliyet raporlarına göre, konu bazında yapılan toplam 41938 adet başvurudan 2553 tanesinin ekonomi, maliye ve vergi alanına yönelik olduğu görülürken, şikâyet edilen idareler açısından yapılan 41982 adet başvurunun ise 1504 tanesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına ait olduğu görülmektedir.

Bu rakamlara baktığımızda, oldukça yeni olan ve herkes tarafından tam olarak bilinmeyen bu kurumun vergisel uyuşmazlıklar nedeniyle ileriki dönemlerde daha fazla şikâyet başvurusu alacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira söz konusu kurumuna başvurma hakkının etkin işlemesi halinde vergi idaresi, mükellef ve vergi yargısı açısından etki doğurabilecek önemli bir hak arama yolu olduğu açıktır (Aykın, 2016: 24).

### **1.5.3.2. Müzakere**

Müzakere, tarafların üçüncü bir kişinin herhangi bir yardımını veya desteğini almadan, karşılıklı olarak bir araya gelip görüştükleri ve uyuşmazlık konusunda anlaşmaya varmalarını hedefleyen bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Tanrıver, 2006: 160). Bu yöntem menfaatleri arasında bazı çatışmalar olan tarafların, tahkim ya da dava yoluna başvurmadan önce, aralarındaki uyuşmazlıkları giderebilecekleri ve kesin bir sonuca varabilecekleri herhangi bir ortak karar verme sürecine girmelerine ve doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak birbirleriyle iletişim kurmalarını amaçlar (Erdem, 2012: 55). Bu çözüm yolunu arabuluculuk yönteminden ayıran en önemli özelliği ise müzakere görüşmelerinde üçüncü bir kişinin katılımının zorunlu olmamasıdır.

<sup>31</sup> İdarenin tavsiye kararına uyması halinde hangi eylem ve işlemleri gerçekleştirdiğini, uymaması halinde ise gerekçesini bildirmesi gerekmektedir.

Tamamen tarafların gönüllü katılımına ve eşitlik prensibine dayanan müzakere sürecinde, her iki tarafında söz hakkı ve vazgeçme imkanı vardır. Tarafsız üçüncü bir kişinin katılımına gerek olmayan müzakereden istenen sonucun elde edilebilmesi veya diğer bir ifadeyle müzakerenin daha başarılı olması için bazı durumlarda müzakere ve uzlaşma yeteneğine sahip üçüncü bir kişi müzakere sürecine katkıda bulunabilir (Erdem, 2012: 56). Müzakere sonucunda anlaşmanın sağlanması halinde taraflar arasında yazılı bir sözleşme yapılır. Ancak ulaşılan çözüm taraflar için bağlayıcı değildir ve taraflar anlaşmaya varsalar dahi mahkemeye yoluna gidilebilirler (Konuralp, 2011:25).

### **1.5.3.3. Tahkim**

Tahkim, tarafların üzerlerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceği işler nedeniyle ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkların çözümünü, yargı yolu yerine, hakem olarak adlandırılan özel kişilere bırakmalarıdır. Tahkimde, taraflar uyuşmazlığı, bu konuda altyapısı, bilgisi ve deneyimi bulunan, kendi seçtikleri üçüncü kişiye yani hakeme götürme konusunda bir tahkim sözleşmesi yaparlar (Erdem, 2012: 63).

Tahkim sürecinde hakem taraflara yalnızca yardım ve tavsiye de bulunmaz, söz konusu uyuşmazlığı bir sonuca kavuşturur. Bu süreçte, yargılama benzeri bir usul izlenir ve taraflar dava yolunda olduğu gibi delillerini sunabilir, tanık dinlenmesini talep edebilir ve bilirkişi atanmasını isteyebilir (Erdem, 2012: 63). Tahkim sonucunda hakemin verdiği karar kesindir ve tarafları bağlar (Özbay, 2006: 473).

Ancak, hakemin devlet mahkemesi hakimi gibi yargılama yapması ve verdiği kararların kesin olması doktrinde bu usulün alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olup olmadığı konusunda farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Öte yandan karar sürecinin hızlı olması, gizlilik içermesi, daha ucuz olması ve yargılama sürecinden daha az prosedür içermesi nedeniyle tahkimin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkili bir çözüm yolu olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır (Biniş, 2013: 20).

Özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde etkin biçimde kullanılan tahkim iç hukuk alanlarında da ticari ilişkilerden kaynaklanan uyuşmazlıkların, spor ihtilaflarının, tüketici uyuşmazlıklarının, sorumluluk hukukuna ait olarak sigorta anlaşmazlıklarının ve imtiyaz sözleşmelerine ilişkin bir kısım idari uyuşmazlıkların çözümünde de etkili rol oynamaktadır (Erdem, 2012: 63).

#### 1.5.3.4. Arabuluculuk

Arabuluculuk <sup>32</sup> uyuşmazlık içine düşmüş olan tarafları konuşmak ve müzakerede bulunmak amacıyla bir araya getiren, birbirlerini anlamalarını ve bu suretle kendi çözümlerini kendilerinin üretmelerini sağlamak için aralarındaki iletişimi kolaylaştıran, tümüyle bağımsız, tarafsız ve objektif bir konumda bulunan üçüncü kişinin katkısı ya da katılımıyla yürütülen, gönüllü bir uyuşmazlık çözme yöntemidir (Tanrıver, 2006: 165).

Bu sürecin sağlıklı şekilde işlemesi her şeyden önce arabulucunun bu yöntemin gerekli ön koşulları olan tarafsız, bağımsız ve objektiflik niteliklerini koruması, taraflar arasında eşitlik ve güveni sağlaması, gerekli iletişim kanallarını kullanarak anlaşmazlık önündeki engellerin kaldırılmasına bağlıdır (Erdem, 2012: 61).

Arabulucu, taraflara herhangi bir çözüm önerisinde bulunmaz ve uyuşmazlık hakkında karar vermez. Arabulucunun görevi yalnızca tarafların birbiriyle iletişim kurmasını kolaylaştırmak ve onların rahatça müzakere edebilecekleri bir ortam sağlamaktır. Uyuşmazlığın çözümü ile ilgili sorumluluk tamamen taraflara aittir. Arabulucu, sadece tarafların kendileri için en uygun olan çözüm yolunu bulmalarına yardımcı olur.

Diğer bir ifadeyle, arabulucunun katkılarıyla taraflar hak iddialarını ve taleplerini karşı tarafın talep ve savunmasıyla birlikte uyuşmazlığın izleyeceği muhtemel sonuçlarla daha net görmelerine ve kendi akıl ve vicdanlarının hakemliğinde karşılıklı menfaat dengelemesini sağlayacak ortak noktada buluşmalarını sağlar (Erdem, 2012: 61). Bu bağlamda arabulucunun amacı, uyuşmazlığı bir karar vererek çözüme kavuşturmak değil; ikna ve telkin yöntemiyle, tarafların yeniden görüşmelere başlamaları ve anlaşmaları için gerekli ortamı oluşturmaktır.

Arabuluculuk yöntemi vergi uyuşmazlıkları ile ilgili her durum için uygun değildir ve uygulanamaz. Genellikle itiraz aşamasındaki görüşmelerde çözümlenmeden kalan yasal ve somut gerçeklere dayalı durumlar, tahsil anlaşmazlıkları, diğer bir tarafın katılımı olmaksızın tutarlı bir sonuca ulaşılamayacağı durumlar ve vergi mükellefinin idari aşamadaki görüşmeler sırasında iyi niyetli davranmadığı sınırlı sayıda durum için uygundur (Biniş, 2013: 19-20).

---

<sup>32</sup> "Hukuk uyuşmazlıklarında başvuru arabuluculuğunun, ceza yargılamasındaki karşılığı uzlaştırmadır. Uzlaştırma müessesesi, taraflar arasındaki uyuşmazlığın yargısal yollar dışında, adli makamlar denetiminde, mağdur ya da suçtan zarar görenin görmüş olduğu zararın ortadan kaldırılması konusunda tarafların anlaşması ve kamu yararının ceza muhakemesi yapmayı gerektirmemesi esasına dayanır" (Durmuş, 2018: 317).

### 1.5.3.5. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme

Erken tarafsız ön değerlendirme, tarafların uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için nasıl bir yol izlemesi gerektiği hususunda karar almak amacıyla, daha işin başında, uyuşmazlığın oluşumu, gelişimi ve bundan sonra kaydedeceği seyir hakkında, objektif, bağımsız ve deneyimli üçüncü bir kişi aracılığıyla bilgilendirilmesini öngören bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Tanrıver, 2006: 161).

Zorunlu bir prosedürü olmayan tarafsız ön değerlendirme sürecinde, değerlendirmeyi yapacak olan kişi ve taraflar varsa onların avukatları bir araya gelerek toplantı yaparlar. Bu toplantı sonucunda tarafsız ön değerlendirici sıfatındaki üçüncü kişi bir değerlendirme raporu hazırlar. Taraflar isterlerse, değerlendirme raporunda yer alan çözüm önerilerinden birine başvurarak uyuşmazlığı sona erdirebilirler. Uyuşmazlığın bu yöntemle çözüme kavuşturulmaması halinde ise değerlendirme raporunda yer alan bilgiler saklı kalır. Değerlendirme raporu sonucunda, taraflar çoğunlukla hukuki açıdan güçlü ve zayıf olan yönlerini gerçekçi bir gözle görebilme imkanına sahip olurlar (İldır, 2003: 85).

Vergi uyuşmazlıklarının tümü için uygulanması mümkün olmayan bu usul uyuşmazlığın her iki tarafına da; çözüm sürecinde yatışma dönemi sağlama, yargıya gitmeden uyuşmazlıkların çözümü ve dava hazırlığını genişletme gibi avantajlar sağlamaktadır (Biniş, 2013: 21). Tarafsız ön değerlendirmenin vergi alanında uygulanmaya elverişli bir çözüm yolu olup olmadığı ise; bu usule başvurunun ihtiyari mi yoksa zorunlu mu olması gerektiği, bu yöntemle elverişli olmayan uyuşmazlıkların bu usulden nasıl uzak tutulacağı ve sürecin resmi olup olmayacağı gibi nedenlerle tartışılmaktadır.

### 1.5.3.6. Vakıaların Saptanması

Bu yöntem taraflar kabul etmedikçe bağlayıcı olmayan, uyuşmazlığı belirleyen ve açıklığa kavuşturan bir tür araştırma yöntemini de içeren, tarafsız üçüncü kişi tarafından yürütülen bir uyuşmazlık çözüm biçimidir (Özbay, 2006: 468). Diğer bir ifadeyle vakıaların saptanması, uyuşmazlığın tanımlanıp somutlaştırılması; özellikle uyuşmazlığın temelini teşkil eden maddi olguların, tarafların üzerinde mutabakata varmış oldukları tarafsız, bağımsız, deneyimli ve çoğunlukla uzman kimliği bulunan üçüncü bir kişi aracılığıyla açıklığa kavuşturulmasını hedefleyen bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Tanrıver, 2006: 161-162).

Genellikle taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamaması halinde vakıa saptayıcısı devreye girmekte ve potansiyel riskleri ortaya koyan bir rapor hazırlamaktadır (Biniş,

2013: 21). Bu raporda söz konusu uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde karşılaşılabilecek sonuçlar değerlendirilmektedir. Başka bir deyişle, tarafların durumlarının tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi amacıyla başvurdukları bu yöntemi tercih etmelerinin sebebi, özellikle devlet yargısına başvurmaları halinde, davayı kazanma olasılıklarının ne olacağı hususunda bir fikir sahibi olmaktır (Ildır, 2003: 79).

Vakaların saptanması tarafsız ön değerlendirme yöntemi ile benzerlik göstermesine rağmen, uyuşmazlığın başlangıç aşamasında değil de daha sonraki aşamalarında devreye girmesi ve daha kapsamlı bir araştırmayı gerekli kılması yönleriyle, bu yöntemden oldukça farklı bir takım özelliklere sahiptir.

### **1.5.3.7. Kısa Yargılama**

Kısa yargılama yöntemi, özel olarak veya mahkemelerde ihtilafı çözmeye yetkili kişilerce tarafların temsilcileri aracılığıyla uyuşmazlıkların dinlenmesi ve bu görüşmeler sonrasında tarafsız danışmanın yardımıyla uyuşmazlıkların çözümlenmesidir (Özbek, 1999: 200). Bu kurulda yer alan temsilcilere, temsilci çözüm elemanı denilmektedir.

Özellikle taraf sayısının fazla olduğu, uyuşmazlığın karmaşık yapıda olduğu ve büyük miktarda uyuşmazlıklarda tercih edilen bir yoldur (Biniş, 2013: 22). Çoğunlukla ticari uyuşmazlıklarda sonuç veren bu yöntemin kapsamını, hangi aşamaları içerebileceğini ve sürece kimlerin katılacağını taraflar özgürce belirleyebilirler (Ildır, 2003: 108). Kurul tarafları dinler, elde edilen tüm bilgileri değerlendirir, gerekirse tanıklara soru sorabilir ve uyuşmazlığın çözümü için görüşmelerde bulunur.

Taraflar, tarafsız üçüncü kişiden bağlayıcılık arz etmeyen bir çözüm önerisi sunmasını veya temsilci çözüm elemanlarının bir anlaşmaya varılmasını sağlamak için arabulucu rolünü üstlenmesini isteyebilecekleri gibi tarafsız üçüncü kişi tarafından önerilen çözümün kendileri içinde bağlayıcılık kazanmasını anlaşmayla kararlaştırabilirler (Tanrıver, 2006: 165).

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA MÜESSESESİ

#### 2.1. Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Getiriş Nedenleri

Günümüzde gelişen sosyal hukuk devleti anlayışıyla birlikte, giderek artan kamusal ihtiyaçların en önemli finansman kaynağı olan vergilere olan ihtiyaç da artmıştır. Ancak vergileme süreci içerisinde gerek mükellef gerekse idare kaynaklı bir takım anlaşmazlıklar, uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Bu uyuşmazlıklar, globalleşmenin de etkisiyle giderek karmaşık bir hal alan ekonomik ilişkiler ve bu ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan kazançların kavranıp, vergilendirme sürecine dahil edilmesi suretiyle yapılan yeni yasal düzenlemelerden kaynaklanabilmektedir (Erol, 2001: 49).

Ayrıca, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergi kanunlarının karmaşık ve ağır bir dille yazılmış olması da bu uyuşmazlıkların ortaya çıkmasındaki en önemli sebeplerinden biri olarak gösterilmektedir. Zira vergi memurlarının bile zaman zaman anlamakta güçlük çektiği vergi kanunlarının mükellefler tarafından anlaşılmasını beklemek çok doğru olmayacaktır.

Vergi idaresi ile mükellef arasında devamlı bir şekilde süregelen anlaşmazlık hali ise vergi sistemini olumsuz yönde etkileyerek, gelişmesini ve belirli bir vergi sisteminin oluşmasını engellemektedir. Ayrıca uzun vadede, mükellefler üzerinde uyandıracığı direnç nedeniyle sosyal bunalımların yaşanmasına da neden olabilmektedir (İnel, 1979: 50). Gerek yukarıda sayılan nedenler, gerekse kamusal hizmetlerin finansal nedenlerle sekteye uğramasını engellemek ve böylece vergi gelirlerinin hazineye süratle intikalini sağlamak amacıyla bu tür uyuşmazlıkların en kısa sürede giderilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının normal çözüm yerinin yargı organları olmasına rağmen, vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman almakta ve ciddi bir emek kaybına neden olmaktadır (Aksoy, 1999: 108). Vergilemede verimlilik ilkesi gereği; olması gerekenden az, fakat zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanana yeğleyen kanun koyucu, yargısal çözümün sözünü ettiğimiz gerçeğini de göz önünde tutarak, vergi toplama işlevinin yarattığı uyuşmazlıkların çözümünde bu yoldan ayrı olarak bir başka yol daha öngörme gereği duymuştur (Candan, 2006: 259).

Bu yol, hem yargı organları üzerindeki iş yükünü hafifletmek hem de uyuşmazlıkları bir an önce çözüme kavuşturmak amacıyla sıklıkla başvurulmuş ve idari bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesidir. Çeşitli ülkelerde anlaşma, görüşme ve ön anlaşma gibi adlarla uzun zamandır uygulanan uzlaşma müessesesinin Türk vergi sistemindeki şekli ise Alman uygulamasından esinlenerek yapılmıştır (Organ, 2006: 163).

VUK'ta uzlaşma tanımlanmış değildir, ancak gerek vergi idaresi gerekse idari yargı yerleri bakımından bağlayıcı nitelikteki bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı uzlaşmayı, *“vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması”* şeklinde tanımlanmıştır (Başaran, 2008: 313).

Diğer bir ifadeyle uzlaşma; vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların vergi yargısına başvurulmadan önce karşılıklı görüşme yoluyla ortak bir görüş veya fikir birliğine ulaşarak tamamen veya kısmen çözümlenmesidir (Sarılı, 2018: 275).

Vergi idaresi ile mükellef, uzlaşmak suretiyle, belirli vergi ve ceza miktarı üzerinden anlaşıp bunları kesinleştirmekte, sonuç itibarıyla beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmektedir (Küçükkaya, 2011: 629). Ancak uzlaşma ile idarenin kanunen alması gerektiği halde vazgeçtiği vergi ve ceza oranları ile ilgili olarak mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Yani uzlaşma sonucunda ödenecek vergi ve ceza miktarı, uzlaşma komisyonu ve mükellef arasındaki görüşmelere bağlı olarak farklılık arz etmektedir. Ayrıca burada belirtilmesi gereken bir diğer nokta da uzlaşmanın vergi aslı ve vergi cezalarının miktarında yapılması söz konusu olmasına rağmen; uygulamada, yalnızca ceza üzerinde indirimin yapılması yoluyla uzlaşmaya çalışıldığı görülmektedir (Güneş, 2014: 205).

Mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı yoluna başvurmadan karşılıklı ödümlerle pazarlık yapılması suretiyle çözüme kavuşturulması imkanı sağlayan uzlaşma müessesesi, seçimlik bir çözüm yolu diğer bir ifadeyle bir haktır. Yani mükellef veya ceza muhatabı isterse bu yola hiç başvurmadan, doğrudan yargısal yollara da başvurabilir. Ancak kamu alacağına kısa sürede tahsilini sağlayan, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de



ortadan kaldıran bu müessese, birçok mükellef tarafından tercih edilen bir yoldur (Karaca, 2011: 162).

Vergi Usul Kanununa, ilk kez 28.02.1963 tarihinde 205 sayılı kanunla giren uzlaşma kurumu, vergi hukukunun ayrı bir bölümünü meydana getirdiğinden herhangi genel bir af kanunu, bir vergi mütarekesi veya belli bir zaman süreci içinde oturtulmuş periyodik özellikte tahsilatı hızlandırmaya yönelik bir kanun niteliğinde olmayıp devamlılık ve kesinlik arz eden bir müessesedir (Akköy, 1981).

Kanunun gerekçesinde uzlaşma kurumunun amacı, *“Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde hazine intikali ve nihayet İtiraz ve Temyiz Mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır”* şeklinde ifade edilmiştir.

## 2.2. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği

Mükellef ile idarenin, VUK’ndan aldıkları yetki ve hakka binaen bir uyumsuzluğu özgür iradeleriyle mutabakat sağlayarak ortadan kaldırmaları, diğer şartlar da dikkate alındığında taraflar arasında bir sözleşmenin<sup>33</sup> var olduğuna işaret etmektedir (Başaran, 2008: 313). Genel kabul gören bu görüş, Danıştay kararları ile de desteklenmektedir.

Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 2003 yılında verdiği bir kararda uzlaşmadan *“Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir”*<sup>34</sup> şeklinde bahsetmektedir. Yine Danıştay 6. Dairesinin 2013 yılında verdiği bir karar da *“Uzlaşmaya varılması halinde, üzerinde uzlaşılan hakkın türünü, tanınma şart ve usullerini, nakdi ödemedede bulunacak ise miktarını ve ödeme şartları ile taşınmazların tesciline veya terkinine dair muvafakati de ihtiva eden bir sözleşme akdedilerek bu sözleşme çerçevesinde işlem yapılır ve uzlaşma konusu taşınmazlar resmen tapuya tescil veya terkin edilir”*<sup>35</sup> şeklindedir. Ancak öğretilerde bu sözleşmenin niteliği konusunda bir takım görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

<sup>33</sup> Sözleşme: İki veya daha çok kişinin aralarında bir hukuki bağ yaratmak, bu bağı değiştirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı ve birbirlerine uygun iradelerini beyan ederek yaptığı hukuki işlem, akittir (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/s%C3%B6zle%C5%9Fme>).

<sup>34</sup> DVDDK, T:13.06.2003, E:2002/592, K:2003/333.

<sup>35</sup> Dnş. 6.D., T:27.05.2014, E:2014/2387, K:2014/4122.

Buna göre, bazı yazarlar bu sözleşmenin idari bir sözleşme<sup>36</sup> olduğunu iddia ederken, bazı yazarlar ise sulh akdi<sup>37</sup> olduğunu iddia etmektedir.

Bir sözleşmenin idari bir sözleşme olarak nitelendirilebilmesi için bazı şartları taşınması gerekmektedir. Bunları; taraflardan birinin idare olması, sözleşmenin bir kamu hizmetini yürütmek amacıyla yapılması ve idarenin üstün yetkilere sahip olması şeklinde sıralamak mümkündür. Bu özelliklere bakıldığında uzlaşma müessesesinin idari bir sözleşme olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü uzlaşma ile idari sözleşmenin, taraflardan birinin idare olması dışında ortak bir özelliği bulunmamaktadır.

Bir hukuki ilişki hakkında doğmuş veya doğması muhtemel bir çekişmeyi ya da kuşkuyu karşılıklı fedakârlıklarla ortadan kaldırmaya yönelik olan sözleşmelere sulh sözleşmesi adı verilmektedir (Başaran, 2008: 315). Bu sözleşmenin amacı, dava açılmasını önlemek veya açılan bir davayı sona erdirmektir. Uzlaşma müessesinde mükellef ile idare arasında karşılıklı bir fedakârlığın söz konusu olduğu yadsınamaz.

Ancak sulh akdinin herhangi bir süreye tabi olmaması buna karşın uzlaşmaya başvurunun belirli süreler dâhilinde yapılabilmesi ve ayrıca sulh akdinin açılmış bir davayı son erdirmeye amacının uzlaşma müessesesinin yapısına aykırı düşmesi gibi sebeplerle uzlaşmayı sulh akdine benzetmek mümkün değildir.

Sonuç olarak, uzlaşma müessesesinin gerek idari sözleşme gerekse sulh akdine benzer yönleri bulunmakla beraber her yönüyle idari bir sözleşme veya sulh akdi olduğunu söylemek çok doğru olmayacaktır. Bu durumda uzlaşmayı, tek taraflı bir idari işlem<sup>38</sup>, idari sözleşme ya da idarenin tümüyle özel hukuk alanına giren bir ilişkisi değil, iki taraflı ve adi sulha benzemekle birlikte kendine özgü koşulları olan bir sözleşme olarak nitelendirmek mümkündür (Küçükkaya, 2008: 78). Zira Başaran, uzlaşmayı “sui generis bir iki taraflı idari işlem/sözleşme” olarak nitelendirmektedir (Başaran, 2008; 316).

### **2.3. Uzlaşma Kurumu İle İlgili Yasal Düzenlemeler**

Gelişmiş batı ülkelerinde, mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların en sağlıklı biçimde uzlaşma yoluyla çözümlendiğinin fark edilmesi sonucu, 1963 yılında vergi sistemimize giren uzlaşma kurumu, Vergi Usul Kanunu’un

<sup>36</sup> Öncel vd., 2009: 171; Kaneti, 1989: 263; Karakoç, 2017: 72.

<sup>37</sup> Kumrulu, 1989: 22; Candan, 2006: 260; Şengöz, 2003: 108; Doğan, 1997: 115; Kitiş, 1989: 9.

<sup>38</sup> Bkz: GİB, Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, 2008: 7; “Uzlaşma vergi İdaresinin tek taraflı olarak yaptığı idari bir işlem değildir. İdari işlemler hakkında yargı yoluna gidilmesine rağmen uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidilememektedir.”

376. maddesinden sonra gelen ek maddeler halinde düzenlenmiştir (Kızılot, 2003: 89). O günden günümüze çeşitli aşamalardan geçen uzlaşma kurumunun yıllar içinde geçirdiği değişimler yasal düzenlemeler çerçevesinde kronolojik bir sırayla alt başlıklar halinde değerlendirilecektir.

### **2.3.1. 205 Sayılı Düzenleme**

Uzlaşma kurumu vergi sistemimize ilk olarak 205 sayılı kanun<sup>39</sup> ile 28.02.1963 tarihinde girmiştir. 205 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle VUK'un ceza hükümlerini düzenleyen dördüncü kitabının üçüncü kısmının sonuna "uzlaşma" başlığı altında üçüncü bölüm eklenmiştir ve bu yeni bölüm ilk etapta on maddeden oluşmaktadır (Erdem, 2012: 380).

Bu maddelerde; uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezalar ile uzlaşma konusu olacak hususlar, uzlaşma konusu yapılabilecek vergi, resim ve harçların tayininde Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmesi, uzlaşma komisyonlarının kimlerden oluşacağı, uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler, uzlaşma taleplerinin komisyonlarda nasıl değerlendirileceği, uzlaşma kararlarının itiraz ve şikayet konusu yapılamayacağı, uzlaşmanın vaki olmaması halinde vergi ve ceza üzerinde mükellef ve ceza muhatabının ne kadar süre içerisinde ve hangi durumlar da itiraz edebileceği, uzlaşma vaki olup olmadığına göre uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların ödeme zamanları, uzlaşma yoluna müracaat edenlerin VUK'un 376'ncı maddesiyle ceza kesilenlere tanınan indirim imkanından yararlanamayacağı gibi hükümlere yer verilmiştir (205 SK, 1963).

Uzlaşma, 1963-1994 yılları arasında geniş kapsamlı olarak, bütün vergiler bakımından sadece ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyat ile bunların cezaları konusunda dava açma yoluna başvurmadan, mükellefle vergi idaresinin anlaşmalarını sağlama işlevi görmüştür (Özbalcı, 2006: 1001).

### **2.3.2. 485 Sayılı Düzenleme**

Uzlaşma kurumuna ilişkin kanun hükümleri 1963 ile 1981 yılları arasında aynen uygulanmış olup zaman zaman yayımlanan genel tebliğiler ile uygulamaya yönelik açıklamalar yapılmış ve uzlaşma komisyonlarının yetkileri arttırılmıştır (Kızılot, 2003: 89). 485 sayılı kanun ile uzlaşmaya yönelik yapılan tek düzenleme ek 1. maddeye 6. bent şeklinde eklenen, Gelir Vergisi Kanunda yer alan ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlar olmuştur.

<sup>39</sup>28.02.1963 tarihli ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 2.3.3. 2365 Sayılı Düzenleme

2365 sayılı kanun<sup>40</sup> ile yapılan düzenlemelerde uzlaşmaya ilişkin önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Yalnızca uzlaşma komisyonlarına ilişkin olarak 205 sayılı kanun Ek 3. maddesinin son fıkrasına eklenmek üzere; mahalli komisyonların miktar itibarıyla yetkisini aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'na merkezi uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir (2365 SK, md.93).

### 2.3.4. 3239 Sayılı Düzenleme

01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı kanun<sup>41</sup> ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve “ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma” başlıklarıyla, Ek 11 ve Ek 12 olmak üzere iki madde eklenmiştir. Böylece uzlaşma müessesesinin vergi sistemimize girişinden tam 23 yıl sonra tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi kabul edilmiştir.

Vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce vergi idaresi ve mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapılması imkanı sağlayan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, 16.02.1987 tarihinde yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile fiilen uygulanmaya başlanmıştır (Tahir, 2007: 72).

VUK'na eklenen Ek 11. madde ile uzlaşma konusunda önemli bir düzenleme yapılmış ve o güne kadar sadece tarh edilmiş vergiler ve bunlarla ilgili cezalar için söz konusu olabilen uzlaşma uygulaması; anılan düzenleme ile vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezaları da kapsar hale getirilmiştir (Doğan, 2000: 74).

### 2.3.5. 4008 Sayılı Düzenleme

4008 sayılı kanun<sup>42</sup> ile 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere uzlaşmaya ilişkin önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bunlardan biri, kaçakçılık cezası olan tarhiyatların uzlaşma kapsamından çıkarılmasıdır ki böylece uzlaşmanın kapsamı kusur ve ağır kusur cezası kesilen tarhiyatlarla sınırlandırılmıştır (Özbalcı, 2006: 1001). Diğerleri ise idarece yapılan tarhiyatın (VUK, mük. md.30 uyarınca) tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmasıdır.

<sup>40</sup> 2365 Sayılı Kanun, 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

<sup>41</sup> 3239 Sayılı Kanun, 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

<sup>42</sup> 4008 Sayılı Kanun, 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

### 2.3.6. 4369 Sayılı Düzenleme

4369 sayılı kanun<sup>43</sup> ile uzlaşma müessesesinde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre uzlaşmaya ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeleri 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup, Ek 1. madde bunları da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir (Kızılot, 2003: 90-91). Ayrıca kaldıran Ek 5. madde nedeniyle Ek 6. maddenin 1. fıkrasının da geçen “*Uzlaşma komisyonlarının ek beşinci maddeye göre tutacakları...*” ifadesi “*Uzlaşma komisyonlarının tutacakları...*” şeklinde değiştirilmiştir.

4369 sayılı kanunun uzlaşma müessesesine getirdiği yenilikleri maddeler halinde sıralayacak olursak;

#### ***Vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır:***

4369 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesinde yer alan uzlaşmanın konusu “ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler” ile sınırlandırılmış ve buna bağlı olarak Ek 11. madde de yer alan tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu da “vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler” şeklinde değiştirilmiştir (Ak, 1999).

Böylece daha önceki uygulamanın aksine yalnızca vergi aslında uzlaşma yoluna gidilebilecektir. Cezaların caydırıcılık ilkesinin korunması amacıyla getirilen bu madde dolayısıyla uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi miktarına bağlı olarak düzeltilecektir.

Aslında her ne kadar yapılan düzenleme ile cezaların uzlaşma kapsamından çıkarılmış olduğu ifade edilmekteyse de, VUK’un 344. maddesine eklenen “*uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir*” fıkrası ile cezalar hakkında dolaylı uzlaşma yöntemine geçildiğini söylemek yanlış olmayacaktır (Turan, 1999: 72).

#### ***Kısmi uzlaşma imkanı getirilmiştir:***

4369 sayılı kanununun 18. maddesinde yer alan “*Uzlaşma konusu verginin matrah farkı itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma, sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı içinde yapılabilir*” şeklindeki ifade ile kısmi uzlaşma imkanı sağlanmıştır. Böylece kısmi uzlaşmanın yapılıp yapılamayacağına yönelik olan belirsizlikler ortadan kaldırılarak bu konu açıklığa kavuşturulmuştur.

#### ***Mükellefe düşünme süresi getirilmiştir:***

4369 sayılı kanundan önce uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükelleflere ikinci bir şans verilmemekte sadece uzlaşmanın sağlanamadığına dair bir tutanak

<sup>43</sup> 4369 sayılı kanun 29.07.1998 tarih ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

düzenlenmekteydi. Ancak 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle; uzlaşmanın vaki olamaması halinde tutanağa idarenin nihai teklifi yazılmakta ve mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış olmaktadır.

Yapılan bu düzenlemeyle mükellefler veya adına ceza kesilenler dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma komisyonunca yapılan nihai teklifi inceleme, uzman kişilere danışma, ekonomik durumlarını yeniden gözden geçirme ve değerlendirme olanağına sahip olurken ayrıca uzlaşma görüşmeleri esnasında yapılabilecekleri değerlendirme ve nitelendirme yanlışlıklarını da önleme imkanına sahip olurlar (Küçükaya, 2008: 92).

***Uzlaşma görüşmelerinde oda temsilcisi ve meslek mensubunun bulunması imkanı getirilmiştir:***

Bu kanun ile mükellefin uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odalarından (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası veya Yeminli Mali Müşavir Odası) bir meslek mensubu buldurma hakkına sahip olmuştur (Kızılot, 2003: 93).

Böylece idare ile mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması mümkün olacaktır (Erdem, 2007: 75).

**2.3.7. 4444 Sayılı Düzenleme**

4369 sayılı kanun ile vergi cezalarının enflasyonun aşındırıcı etkisi karşısında caydırıcılığının korunmasına ve vergi ziyana sebebiyet verenlerin üzerlerine aldıkları risk ile katlanacakları maliyetlerin artırılmasına çalışılmışsa da, uygulamada yaşanan sıkıntılar ve eleştiriler nedeniyle bu düzenlemeden kısa süre içerisinde vazgeçilerek 4444 sayılı kanun<sup>44</sup> ile yeni düzenlemeler yapılmıştır (Ak, 1999). Anılan değişiklik ile 4369 sayılı kanun öncesi uygulamada olduğu gibi ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlar ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapabilme imkanı getirilmiştir (Kızılot, 2003: 94).

4444 sayılı kanununun 7.maddesi ile VUK'un Ek 1 ve Ek 11'nci maddelerinde yapılan değişiklikler ise şu şekildedir; Ek 1. madde de yer alan "*Mükellef tarafından ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta...*" ibaresi "*Mükellef tarafından*

<sup>44</sup> 4444 Sayılı Kanun 14.08.1999 tarihli 23786 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

*ikmale, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının ( 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda...*” şeklinde değiştirilirken, Ek 11. madde de “*Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda ( 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir*” şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu düzenlemeye bağlı olarak, uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarı oranında düzenlenmesine yönelik olan VUK'un 344. maddesinin son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca, 4444 sayılı kanunun parantez içi hükümleri doğrultusunda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da vergi ziyai cezasına ek olarak tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alındığı görülmektedir. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmaya usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dâhil edilmemiştir.

### **2.3.8. 5736 Sayılı Düzenleme**

5736 sayılı kanunun<sup>45</sup> 6. maddesiyle VUK'un Ek 1 ve Ek 11. maddelerinin parantez içi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre; Ek 1. maddenin 1. fıkrasında yer alan “*(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)*” ibaresi “*(359 uncu madde de yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiile iştirak edenlere kesilen ceza hariç)*” şeklinde değiştirilirken, Ek 11. maddenin 1. fıkrasında yer alan “*(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)*” ibaresi “*(359 uncu madde de yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiile iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)*” şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu değişiklik esasa ilişkin olmayıp teknik nedenlerle yapılan bir değişikliktir. Zira 5728 sayılı kanunla<sup>46</sup> yapılan değişiklik sonucu VUK'un 344. maddesinin fıkra sayısı 4 iken 1. ve 2. fıkraların birleştirilmesi sonucu 3'e indirilmiştir. Dolayısıyla 344. maddenin Ek 1/1 ve Ek 11/1'nci maddelerinde 3. fıkra olarak kastedilen aslında, 5728 sayılı kanunla yapılan düzenleme sonucu 2. fıkra olmuştur. 5728 sayılı kanunla yapılan bu değişiklik sonucu hukuki dayanağını kaybeden bu atıf, kaçakçılık cezasının uzlaşma kapsamına girdiğine dair yanlış bir kanının oluşmasına

<sup>45</sup> 5736 Sayılı “*Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun*”, 20.02.2008 tarihli 26800 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

<sup>46</sup> 5728 sayılı kanun, 08.02.2008 tarihli 26781 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

neden olmaktadır. Bu doğrultu da, ortaya çıkabilecek karışıklıkları önlemek amacıyla böyle bir değişikliğin yapıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

### 2.3.9. 7103 Sayılı Düzenleme

7103 sayılı kanun<sup>47</sup> ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinin kapsamına giren cezalarda önemli bir değişiklik yapılmıştır. 7103 sayılı kanununun 15. maddesinde yer alan düzenlemeye göre VUK'un EK 11. maddesinde geçen "*vergilerde kesilecek cezalarda*" ibaresi "*vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında*" şeklinde değiştirilmiş ve böylece usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Ancak söz konusu değişiklik, kanunun yayım tarihinden (27.03.2018) önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edenleri kapsamamaktadır (7103 SK, md.93).

### 2.4. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Uzlaşma Türleri

Uzlaşma, vergilendirme ilişkisinin tesisinde idarenin tek taraflılık ve icrailik niteliğinin ön plana çıktığı, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ilişkin uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın idari aşamada görüşülerek çözüme kavuşturulduğu idari bir çözüm yoludur (Erdem, 2012: 396). Vergi uyuşmazlıklarının asıl çözüm yerinin idari yargı içinde yer alan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri (istinaf) ve Danıştay olmasına rağmen, vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümlenmesi uzun zaman almakta ve bir takım prosedürleri beraberinde getirmektedir. Bu durumda hem her iki tarafı yıpratmakta, hem de vergi alacağının tahsilini geciktirmektedir.

VUK'na 205 Sayılı kanunla eklenen uzlaşma müessesesi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki sorunlardan mükellefin kastı olmadan meydana gelenlerin ya da mükellefin veya idarenin açık hatalarından kaynaklananların yargı yoluna gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesi için oluşturulmuştur (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998: 108). Hiç şüphesiz bu yol hem mükellefe hem de vergi idaresine birçok avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle uzlaşma müessesesi ile amaçlanan, mükellef ve vergi idaresini vergi yargısının zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak, yargı mercilerinin yükünü hafifletmek ve mükellefleri psikolojik bakımdan olumlu yönde etkileyerek vergiye karşı direnci azaltmaktır (Aksoy, 1999: 109).

Almanya'dan esinlenerek vergi sistemimize dahil edilen uzlaşma müessesesi, ilk olarak vergi sistemimize 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı kanun ile girmiştir ve

<sup>47</sup> 7103 sayılı kanun, 27.03.2018 tarihli 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.



Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinden sonra gelen Ek 1-10'uncu maddeleriyle düzenlenmiştir. Yaklaşık 23 yıl tek bir uzlaşma türünün uygulanmasından sonra 1986 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı kanun ile bir diğer uzlaşma türü olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi sistemimize dahil edilmiştir. Vergi Usul Kanuna eklenen ek 11. madde ile düzenlenen bu müessesenin işlerlik kazanması ise ancak 1987 yılında mümkün olmuştur.

Böylece vergi sistemimizde, mükellef veya ceza muhataplarının aynı vergi ve ceza için yalnızca birini seçme hakkına sahip olduğu iki ayrı uzlaşma türü oluşmuştur. Bunlardan tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi vergi, resim ve harçların re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulabilecek olan uzlaşma türünü ifade ederken, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek olan vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan önce başvurulabilecek olan uzlaşma türünü ifade etmektedir. Bu bağlamda, vergi inceleme tutanağının imzalanma aşamasından önce hangi uzlaşma türünün tercih edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir (Dilaver, 2018).

Vergilendirme işlemi yönünden her ne kadar tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden önce gelse de, uzlaşma müessesinin vergi sistemimize ilk olarak girişi tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi ile birlikte olmuştur. Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak gerek yargı içtihatlarının oluşması gerekse bu konudaki temel esasların belirlenmesinde tarhiyat sonrası uzlaşmanın önemli bir yeri olduğu da düşünüldüğünde ilk olarak tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin açıklanması uygun bulunmuştur.

#### **2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi**

Bilindiği üzere vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ ederler ve tarhiyat sonrası uzlaşma bu safhadan sonra işlemeye başlar (Kızılot, 2003: 251). Dolayısıyla bu uzlaşma türü, kesin ve yürütülebilir işlemlerin hukuken varlık kazanmasının ardından, yani tarh edilen bir verginin veya kesilen cezanın tahakkuk edecek miktarı konusunda uzlaşmak üzere tarafların bir araya gelip bu işlemler üzerinde müzakerede bulunmalarındır (Erdem, 2007; 86).

Yasal adı uzlaşma olan bu müessesenin tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olarak adlandırılmasının sebebi ise 3239 sayılı kanununun 33. maddesiyle vergi sistemimize dahil edilen tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden ayırt etme gereğidir. VUK'un da tarhiyat sonrası uzlaşma adının geçmemesine rağmen, uzlaşma

yönetmeliğinin “*Tanımlar*” yan başlıklı 4. maddesinin (d) bendinde uzlaşmadan kastedilenin tarhiyat sonrası uzlaşma olduğu ifade edilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine ilişkin hükümler VUK’un Ek 1-10’uncu maddelerinde yer almaktadır. Daha sonra yapılan düzenlemeler ile Ek 2, 3, 4 ve 5. maddeler 4369 sayılı kanunla ve Ek 10. madde ise 3946 sayılı kanunla olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Ek 2, 3, 4 ve 5. maddelerin yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte “*Uzlaşmanın Mevzuu*” kenar başlıklı Ek 1. madde “*Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonları ve Şekli*” yan başlığı ile tekrar düzenlenmiştir<sup>48</sup>.

Verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurula bilinen tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine yönelik her türlü düzenleme yapmaya yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına<sup>49</sup> verilmiştir (VUK, Ek md.1). Bu nedenle, günümüzde uzlaşma müessesesi Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bu yetkiye dayanarak çıkardığı Uzlaşma Yönetmeliği<sup>50</sup> doğrultusunda uygulanmaktadır.

#### **2.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinin Konusu ve Kapsamı**

Uzlaşma müessesesi, vergi ilişkisi tesis etmekle görevli olan vergi idaresi ile vergi ilişkisinin yükümlü tarafı arasında idarenin vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların görüşme ve müzakere yoluyla çözümlenmesine hizmet etmektedir (Erdem, 2007: 82). Dolayısıyla uzlaşma müessesesine başvurudan söz edebilmek için idarenin uyuşmazlık yaratacak bir işleminin bulunması gerekmektedir. Bu idari işlem, verginin tarhi veya cezanın kesilmesi nedeniyle ortaya çıkan ve mükellefin hukuki durumuna etki eden bir işlemdir. Ancak vergilendirme işlemleri nedeniyle mükellef ile idare arasında ortaya çıkan her uyuşmazlığın uzlaşma müessesesine konu edilmesi mümkün değildir.

Hangi tür uyuşmazlıkların tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusuna ve kapsamına girdiğine dair çerçeve ise VUK’un Ek 1. maddesinde çizilmiştir. Buna göre; ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlarına ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda kanunda yer alan şartların da varlığı halinde, mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvurabilme hakları bulunmaktadır. Ancak, vergi ziyasına VUK’un 359. maddesinde yer alan fiillerle

<sup>48</sup> 4369, 4444 ve 5736 Sayılı Kanunlarla Ek 1. madde de bazı düzenlemeler yapılmıştır

<sup>49</sup> İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı’nca hazırlanır.

<sup>50</sup> 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır. Bu yönetmelik üzerinde 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı RG’de yayımlanan Yönetmelik, 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı RG’de yayımlanan Yönetmelik, 23.03.2007 tarih ve 26471 sayılı RG’de yayımlanan Yönetmelik ve 04.04.2015 sayılı 29316 sayılı RG’de yayımlanan yönetmelik ile değişiklikler yapılmıştır.

sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezası, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında tutulmaktadır.

Bu bağlamda, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusu ve kapsamına dair açıklamalar konun daha iyi anlaşılabilmesi açısından tarh yöntemi, vergi türü ve ceza türü açısından ayrı ayrı ele alınacaktır.

#### **2.4.1.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu**

Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden bir idari işlemdir (VUK, md. 20). Vergi alacağını miktar itibariyle tespit eden ve icrai bir nitelik taşıyan tarh işlemi, çeşitli şekillerde gerçekleştirilmektedir. Vergi sistemimiz de yer alan tarh yöntemlerini iki kategoride sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan ilki vergi sistemimizde kural olarak geçerli olan ve mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanın esas alındığı beyana dayalı tarhiyattır. Diğer tarh türleri ise beyan esasına dayalı tarhiyatın alternatifi olmamakla birlikte tamamlayıcısı niteliğinde olan ve matrahın idare tarafından tespit edildiği re'sen, ikmalen ve idarece tarh yöntemleridir<sup>51</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu, literatürde olağanüstü tarh yöntemleri olarak da adlandırılan re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ve bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarından oluşmaktadır. Dolayısıyla mükellef ya da sorumlunun gerekli bilgileri yazılı veya sözlü olarak vergi dairesine bildirdiği, yükümlünün beyanının esas alınmasına rağmen idarenin bu beyanın doğruluğunu araştırma yetkisinin bulunduğu beyana dayalı tarhiyat uzlaşmanın konusu dışında kalmaktadır (Erdem, 2007: 25).

Mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin bileceği ve belirleyeceği anlayışına dayanan ve yükümlülerin kendi kendilerini vergilendirme usulü olarak da adlandırılan bu yöntem, kişinin kendi bildirimleriyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir sonucu olarak mükellef tarafından dava konusu edilememektedir (Karakoç, 2007: 241; Kaneti, 1989: 112).

Bu nedenle, beyana dayanan tarhiyatta uzlaşmaya gidilememesinin sebebi, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere, tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden

<sup>51</sup> Bu tarh yöntemlerine ek olarak VUK'nda bir tarh türü olarak sayılan ancak günümüzde uygulanabilirliği kalmayan bir diğer tarh türü ise "*tahrir dayalı tarhtır*". Ayrıca doktrin de "*düzeltilme yoluyla tarh*" olmak üzere bir diğer tarh türü daha olduğu yönünde görüşler mevcuttur. Bknz: Bilici, 2016: 66; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2009: 96; Kırbaş, 2015: 114.

kaynaklanmaktadır (Kırbaş, 2015: 194). Bu bağlamda, beyannamede VUK'un 116, 117, 118'inci maddelerinde sayılan türde bir vergi hatasının bulunması ve bu hatanın mükellefin başvurusuna rağmen idare tarafından düzeltilmemesi veya idarenin re'sen yaptığı hata düzeltme işleminin mükellefin aleyhine olması halinde mükellefin dava açma hakkı bulunmaktadır.

Bu yüzden, vergi hataları ile sınırlı kalmak koşuluyla beyannameye dayanılarak tarh olunan vergilerinde uzlaşmaya konu edilebilmelerinin sağlanması uzlaşma müessesesinin getiriliş amacına uygun düşecektir (Candan, 2006: 270). Ancak bu konuda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Danıştay'ın bu konuda “... Yukarıda açıklanan hükümlere göre idarece yükümlüler aleyhine re'sen yapılan düzeltme işlemlerine karşı doğrudan dava açılabileceği gibi dava açılmadan önce uzlaşma isteminde bulunulabileceği, uzlaşmaya varılamaması veya uzlaşmanın vaki olmaması halinde de dava açma yoluna gidilebileceği açıktır. ...davacı şirketin aynı ceza için uzlaşma talebinde bulunduğu söylenemeyeceği gibi düzeltme fişine karşı dava açma hakkı bulunanların dava açmadan önce düzeltme fişi ile düzeltilen miktarlara karşı uzlaşma yoluna da başvurularının olanaklı bulunması nedeniyle...”<sup>52</sup> şeklinde ki kararı ise beyana dayalı tarhiyatta hata düzeltme üzerine yapılan tarhiyatın uzlaşma konusu edilebileceğini yönündedir.

Öte yandan beyana dayalı tarhiyatta mükellefin kendi beyanına ve bu beyan üzerinden yapılan tarhiyata karşı dava açamayacağı kuralının bir diğer istisnası da ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunmaktır. Mükellefin kendi beyanı ile ilgili olarak şüpheye düştüğü durumlarda daha sonra itiraz edebilme hakkının saklı kalması adına ihtirazi kayıtlarla beyanname vermesi mümkündür. Re'sen ve ikmalen tarhiyatın da itiraz edilebilme özelliğinden dolayı ihtirazi kayıtlarla beyanın tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna girdiğine dair görüşler bulunmaktadır. Her ne kadar Danıştay'ın da bu yönde bir kararının<sup>53</sup> olduğu bilirse de Ek 1'inci madde böyle bir yoruma izin verebilecek nitelikte değildir (Candan, 2006: 273).

#### **2.4.1.1.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu**

VUK'un Ek 1. maddesinin 1. fıkrası tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusunun, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarından oluştuğunu hükme bağlamıştır. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında ise

<sup>52</sup> Dnş. 3.D., T:19.11.1997, E: 1996/6616, K: 1997/4046.

<sup>53</sup> Dnş. 3. D., T:09.03.2000, E: 1999/1840, K: 2000/1029.

uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçları belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiği belirtilmiştir<sup>54</sup>.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu yetkiye dayanarak çıkardığı Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinin (f) bendinde yönetmelikte adı geçen verginin tanımını, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar olduğu şeklinde yapılmıştır. Dolayısıyla uzlaşmaya konu olacak vergi, resim ve harçların VUK'nu kapsamında olmasının yanı sıra Bakanlık vergi dairelerin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlardan da oluşması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

213 sayılı VUK'un kapsamı ise yine aynı kanunun 1. maddesinde "Kanunun Şümulü" başlığı altında *"Bu Kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait, vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."* şeklinde açıklanmıştır.

Buna göre VUK'un 1. ve 2. maddelerinde hükme bağlandığı üzere Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'un kapsamı dışındadır. Dolayısıyla da gümrük vergileri uzlaşma konusu dışında kalmaktadır. Ayrıca kanun kapsamı içinde olmasına rağmen zamların uzlaşmaya konu olması ise mümkün değildir. Çünkü daha öncede belirtildiği üzere bir verginin uzlaşma kapsamında olması için sadece VUK'nu kapsamında olması yeterli değildir. Bu verginin aynı zamanda ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmiş olması da gerekmektedir. Bu nedenle tahakkuktan sonraki aşamada ortaya çıkan zamlar uzlaşma kapsamı dışındadır. Yine aynı şekilde verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçen süre için vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin de uzlaşma müessesesine konu olması mümkün değildir.

Öte yandan Ek 1. maddenin parantez içi hükmüne göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmesine rağmen vergi ziyasına 359. madde de yazılı olan fiillerle sebebiyet vermesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiile iştirak edenlere kesilen cezalar da uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır. Ayrıca, yönetmelikte geçen ancak kanun maddesinin de yer verilmeyen fon kesintilerinin ise uzlaşmaya konu olabilmesi için ilgili kanunda VUK'na göndermede bulunulması ve yetkili bakanlıkça,

<sup>54</sup> İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için ise bu yetki İçişleri Bakanlığına aittir.

uzlaşmaya konu edilebileceğinin kararlaştırılmış olması gerekmektedir (Candan, 2006: 277).

#### **2.4.1.1.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu**

Bilindiği üzere her ceza türü uzlaşma müessesesinin konusuna girmemektedir. Hangi cezaların uzlaşma kapsamında olduğu ise zaman içerisinde çeşitli hukuki düzenlemelerden geçerek günümüzdeki halini almıştır.

4369 sayılı kanun ile vergi cezalarının tamamı uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Buna göre vergi cezalarında uzlaşılan vergi aslı nispetinde indirim yapılacağı hükmü getirilmiştir. Düzenlemenin bu şekli ile uzlaşma müessesesinin 4369 sayılı kanun öncesine tekabül eden uygulama sürecinde vergilerden ziyade yoğun olarak cezaları indirmek yönünde cereyan ettiği dikkate alınmış ve cezaların etkinliğini kaybetmesine engel olunmak amaçlanmıştır (Erdem, 2005: 89).

Ancak uzlaşma müessesesinin işlerliğini kaybetmesine yol açacağı yönündeki tartışmaları da beraberinde getiren bu uygulama, 4444 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 4444 sayılı kanun ile vergi aslına bağlı olan vergi ziyai cezalarının da uzlaşma kapsamına alınması sağlanmış ve uzlaşılan vergide vergi aslına bağlı olarak düzenlenen ceza uygulamasından vazgeçilmiştir.

VUK'un Ek 1. maddesine göre uzlaşmanın konusunu oluşturan cezalar ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarıdır. VUK'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyai cezası ise vergi ziyama aynı kanunun 341. maddesinde yazılı hallerle sebebiyet verilmesi durumunda mükellef veya sorumluya ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında kesilmesi öngörülen cezadır.

Mezkur kanun maddesinin de vergi ziyai, "*Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.*

*Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez.*" şeklinde tanımlanmaktadır (VUK, md.341).

Öte yandan her vergi ziyai cezasının uzlaşmaya konu olması mümkün değildir. Ek 1'inci maddenin parantez içi hükmüne göre 359. maddede yazılı fiillerle vergi

ziyana sebebiyet verilmesi halinde kesilecek olan üç kat vergi ziyayı cezası ile bu fiile iştirak edenlere kesilen bir kat vergi ziyayı cezası uzlaşma konusu dışında kalmaktadır. Bu madde hükmü kaçakçılık suçu nedeniyle kesilmesi öngörülen vergi ziyayı cezalarını işaret etmektedir.

Bu suç kapsamında sayılan haller ise “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” yan başlığı ile VUK’un 359. maddesinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan:*

*Defter ve kayıtlarında hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,*

*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

*Bu kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar”* şeklinde sıralanmıştır.

Bu bağlamda, yukarıda sayılan fiillerle vergi ziyasına sebep olunması durumunda vergi ziyayı cezası, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında uygulanmaktadır. Ancak idarenin kestiği üç kat vergi ziyayı cezasını mükellefin yargıya taşıması ve yargı kararının üç kat vergi ziyayı yerine bir kat vergi ziyayı uygulanması yönünde kesinleşmesi durumunda artık mükellefin uzlaşmaya başvuru imkanı bulunmamaktadır (İnaltong, 2012: 34).

Ayrıca, idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyayı cezasının uzlaşmanın konusunu girmesine karşın, yine aynı nitelikte olan genel ve özel usulsüzlük cezaları ise Uzlaşma Yönetmeliğinin “Kapsam” başlıklı 2. maddesinin parantez içi hükmünde de açıkça belirtildiği üzere uzlaşma konusu dışında kalmaktadır.

Mükellef tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK’un 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali

nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamı içindedir (GİB, 2011).

#### **2.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurulabilme Koşulları**

Uzlaşma müessesesi getirilirken, ihtilaf konusu işlemler yönünden tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanılabilmesi için kanunda, ön koşul niteliğinde, işlemin yöneldiği konuda yükümlünün hatalı davranışını mazur gösteren gerekçelerin varlığı aranmıştır (Erdem, 2007: 150). Bu nedenle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için ikmalen, re'sen ve idarece yapılmış bir tarhiyat ve bu tarhiyata bağlı vergi ziyai cezasının varlığı yeterli değildir.

Bunların yanı sıra, tarhiyata ve vergi ziyaya yol açan hukuka aykırı hareketin, VUK Ek 1. maddesinde sayılan hallerden en az biri nedeniyle meydana gelmiş olması da gerekmektedir (Başaran, 2008: 323). Adı geçen kanun maddesine göre mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için; “*Vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin,*

- *Kanun hükümlerinde yeterince nüfus edememekten,*
- *369. maddede yazılı yanılmadan,*
- *VUK'un 116, 117, 118'nci maddelerinde yazılı vergi hataları veya her türlü maddi hatadan,*
- *Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından”* kaynaklandığını ileri sürmesi gerekmektedir (VUK, Ek md.1).

Bu bağlamda tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusunun ve kapsamının belirtildiği Ek 1 inci madde de aynı zamanda uzlaşmaya başvurabilme şartları da yer almaktadır. Dolayısıyla, tarh türü ve yöntemi bakımından uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar için mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunabilmesi ancak yukarıda sayılan hallerden herhangi birini iddia etmesi ve uzlaşma komisyonunda bu iddiayı kabul etmesi ile mümkün olabilmektedir.

##### **2.4.1.2.1. Vergi Kanunları Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edememe**

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve çok sık değişmesi nedeniyle bu kanunların kavranması ve anlaşılması özel bilgi ve eğitim gerektirmektedir. Öyle ki, zaman zaman hukukçu ve uygulamacıların bile anlamakta güçlük çektiği bu kanunlar nedeniyle kasıt unsuru olmayan iyi niyetli mükellefler de mağdur olabilmektedir. Bu nedenle, kanun koyucu, bu durumun önüne geçebilmek amacıyla kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek halini uzlaşmaya başvuru sebebi olarak kabul edilmiştir.



Burada kastedilen husus, esas itibariyle vergi mükelleflerinin ve vergi ile ilgili diğer kişi ve kurumların kanuna bilmemek, yanlış yorumlamak ve kanunun ne anlatmak istediğini anlayamamaktan dolayı kanunun ön gördüğü usul ve esaslara uygun davranmamak ve neticede yanlış uygulamaya sebep olmaktır (Gül, 2007: 48). Diğer bir ifadeyle kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememiş olması, hukuku yeterince ya da amacı doğrultusunda kavrayamamak; ayrıntıları itibariyle bilememek şeklinde betimlenebilir (Dura, 2009).

Ancak diğer taraftan, torba hüküm olarak kabul edilen bu hüküm, kanunu bilip bilmediğini ispatlama şansı olmayan idarenin “kanunu bilmiyordum” diyen her mükellefin beyanını doğru kabul etmesine neden olur ve bu durum da böyle bir sebebin fiilen olmamasına rağmen, konu ve zaman bakımından uzlaşmanın kapsamına girmesi koşulu ile herkesin uzlaşma talebinde bulunabileceği anlamına gelir (Ozansoy, 2015: 48).

Üstelik, hukukumuzda 1998 yılından beri mükelleflere beyanname ve eklerini 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma ödevi getirilmiş ve böylece ilgili meslek mensupları beyanname ve eklerini ancak beyannamelerde yer alan bilgilerin defter ve kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaları halinde imzalama yükümlüğüne sokulmuştur (Başaran, 2008: 323). Bu sebeple, mesleği muhasebecilik olan bir vergi mükellefinin işlemleri ile ilgili aynı tür hataların, kanun hükümlerine yeteri kadar nüfuz edememekten ileri geldiği söylenemez (Candan, 2007: 289).

Ancak uzlaşma uygulamalarına bakıldığında ise, son derece büyük boyutlarda, her türlü donanımları dünya ölçeğinde ve her çeşit danışman kadrosuna sahip şirketlerin de “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesi ile uzlaşmaya başvurmaları ve istemlerin de vergi idaresi tarafından kabul görmesi uzlaşmanın pek de amacına uygun kullanılmadığını göstermektedir (Erol, 2001: 52). Dolayısıyla günümüzde uygulanabilirliği kalmayan bu hükmünün uzlaşmaya başvuruya da bir sebep olarak gösterilmesi mümkün değildir ve bu nedenle söz konusu hükmün gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

#### 2.4.1.2.2. Vergi Ziyana Sebepiyet Verilmesinin VUK'un 369'uncu Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklanması

Uzlaşma konusu edilebilecek sebeplerden bir diğeri de vergi ziyanın VUK'un 369'uncu maddesinde tanımlanan yanılma halinden kaynaklanmasıdır.

Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır (Öncel vd., 2009: 217). Bunun başlıca nedeni vergi mevzuatının geniş olması, kendi içinde uyum güçlüğü çekmesi, vergi kanunlarının ekonomik koşullar ve bazen siyasi iktidarın tercihleri ile sık sık değiştiriliyor olması nedeniyle mükelleflerin ve hatta bu işle uğraşanların bile tam kavrayamayacakları ölçüde karmaşık nitelikte bulunmasıdır (Küçükkaya, 2006: 77).

Kanun koyucu tüm bu sebepleri göz önünde bulundurmuş olmalı ki, VUK'un 369'uncu maddesinde yanılma halini düzenlemiş ve bu hallerin oluşması durumunda mükelleflere vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır. Ancak burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta mükellefin bu yanılma halini ispat etmesi gerektiğidir. Yanılma hali sayılan bu iki durum VUK 369. maddesinde;

- *Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış bilgi vermiş olmaları,*
- *Bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatinin değişmiş olması veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması,* şeklinde belirtilmiştir.

Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilirler (VUK, md.413/1). GİB, mükellefin bu isteğini yine yazı ile en kısa sürede cevaplamak zorundadır. Bu cevap ya özelge şeklinde ya da aynı durumda olan tüm mükelleflere yardımcı olmak amacıyla sirküler şeklinde olabilmektedir. Aldıkları bu cevaba göre hareket eden mükelleflerin hareketleri cezayı gerektirse bile ceza almayacaklardır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve mükellefi yanılmaya teşvik eden genel tebliğler için de yanılma hükümleri geçerlidir.

Yanılma halinde ilgiliye vergi cezası kesilmesi zaten yasak olduğundan, sadece tahakkuk edecek vergi miktarı uzlaşmanın konusu olacaktır ve böylece kanun koyucu yanılma halinde, tahakkuk edecek vergi miktarında da değişiklik yapılması, hatta verginin tamamen ortadan kaldırılması yolunu açmıştır (Başaran, 2008: 324). Bu nedenle, vergi cezalarını ortadan kaldıran sebepler arasında yer alan yanılma hali,

uzlaşma müessesesi ile vergi aslını da ortadan kaldıran veya azaltan bir sebebe dönüşmektedir.

Yanılma halinin bulunduğunu iddia eden vergi mükellefi, idari ve yargısal başvurularda bulunması halinde yalnızca cezadan kurtulma olanağına sahip iken, uzlaşma başvurusunda bulunarak vergi aslından da kısmen veya tamamen kurtulma imkanına kavuşabilmektedir (Candan, 2006: 257). Dolayısıyla mükellefin yanılmayı sebep göstererek uzlaşmaya başvurması durumunda VUK'un 369 ve 413'ncü maddelerinin kendilerine sağladığı imkana ek olarak, vergiyi de uzlaşma yoluyla pazarlık konusu edebileceği ve daha avantajlı bir duruma gelebileceği ifade edilmektedir (Kocahanoğlu, 1983: 500).

#### **2.4.1.2.3. Tarhiyatta VUK'un 116, 117, 118'nci Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunların Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması**

Vergi hatası VUK'un 116'ncı maddesinde; "*vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 117'nci maddesinde hesap hatalarının, 118'inci maddesinde ise vergilendirme hatalarının neler olduğu sayılmıştır. Buna göre hesap hataları; matrah hatası, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olmasıdır (VUK, md.117). Vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet dönemde hatadır (VUK, md.118).

VUK'un da vergi hatası olarak adlandırılan işlem sakatlıklarında vergi dairesinin tesis ettiği işlemlerin hata düzeltme yoluyla düzeltebileceği gibi ayrıca mükellefin yargı yoluna başvurma gibi bir imkanı da bulunmaktadır (Karakoç, 2017: 102). Mükellef veya ceza muhatabı isterse bu yollardan birini seçebileceği gibi her ikisine birden başvurma hakkı da vardır. Ayrıca hatalı bir tarhiyatın olması durumunda bu başvurunun olumlu sonuçlanacağı da kesindir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılacak özel yollar varken kanun koyucunun ayrıca uzlaşma yolunu açmasının sebebi ise Candan'a göre; vergi hatasının varlığının mükellefi ve tarhiyatı yapan vergi idaresinin yetkilisinin bulunduğu bir toplantıda tartışılmasının, her iki taraf içinde ikna edici olabilmesi; başka bir anlatımla karşılıklı, iddia, savunma ve açıklamaların yapıldığı bir toplantıda vergi hatasının zaman ve emek harcamasına gerek kalmadan ortaya çıkabilmesidir (Candan, 2006: 291).

Tarhiyatta bir hata olduğuna emin olunması durumunda bu hatanın hata düzeltme yoluyla giderilmeye çalışılması daha makul bir yoldur. Çünkü böylece hatalı tarhiyat hatanın durumuna göre ya tamamen ya da kısmen terkin edilecektir. Ancak aynı sonucun uzlaşma müessesesi ile sağlanabilmesi mümkün gözükmemektedir. Zira uzlaşma yoluna, belirli vergi türleri için, ya vergi incelemesi sürecinde ya da tarh edilen vergi veya kesilen cezanın mükellefe tebliğ edilmiş fakat henüz tahakkuk etmemiş ve ödenmemiş olması durumunda başvurulabilir (Küçükkaya, 2008: 157).

İçişleri Bakanlığının, Ek 1'nci maddenin kendisine verdiği belirleme yetkisini il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların aynen ödenmesinin kabul edilememesi koşulunu öngörerek kullanılması ve uzlaşma müessesesinin konusunu, bu vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarıyla sınırlı tutulması bu sonucu doğurmaktadır (Candan, 2006: 292).

Bu nedenle hatalı olduğuna inanılan tarhiyatlarda hiçbir mükellef verginin tamamını ödeyerek yalnızca bu vergiye ait cezadan kurtulmayı düşünmez. Hatalı vergi ve cezanın tamamından kurtulmak ister. Dolayısıyla tarhiyatta bir vergi hatası bulunması nedeniyle uzlaşma müessesesine başvurulması makul bir yol olarak gözükmemektedir.

Son olarak kanun maddesine göre, tarhiyatta vergi hatası dışında her türlü maddi hata bulunması durumunda da uzlaşmaya başvuru mümkündür. Ancak bu hatanın hukuki uyuşmazlıktan değil maddi uyuşmazlıktan kaynaklanması yani diğer bir ifadeyle maddi nitelikte olması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu maddi hatanın mükellef aleyhine bir vergi artışına neden olması da gerekmektedir.

#### **2.4.1.2.4. Tarhiyata Konu Olayla İlgili Olarak Yargı Kararları ile Vergi İdaresinin Farklı Görüşte Olduğunun İleri Sürülmesi**

Kanun metninde açıkça belirtilmeyen konularla ilgili olarak özellikle belirli bir içtihadın da oluşmadığı durumlarda, idare ile yargı organları birbirlerinden farklı görüşleri paylaşabilmektedir. Yani idare tarafından vergi tarhını ve ceza kesilmesini gerektiren konular yargı organları tarafından tam tersi olarak düşünülebilmektedir. Bu bağlamda, yargı organlarının görüşüne göre hareket eden mükellef daha sonra mağdur olabilmektedir. Bu nedenle tarhiyata konu olayla ilgili olarak yargı kararlarının ve idarenin farklı görüşte olması uzlaşmaya başvuru sebebi olarak kabul edilmiştir.

Yani eğer tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebepler vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay ile Hazine ve Maliye Bakanlığı veya mahalli idarelerle ilgili vergilerde İçişleri Bakanlığı tarafından benzer olaylarda değişik

şekillerde yorumlanıyorsa o zaman mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunabilecektir (Aksoy, 1999: 133).

Vergi idaresinin yorumlama hatası yapmış olduğu bu durumu kanun koyucu, mükellefin veya ceza muhatabının yararlarını korumak aynı zamanda uyuşmazlığın yargı önüne götürülmesini önlemek düşüncesiyle uzlaşmaya başvurma koşullarından bir olarak görmüştür (Küçükkaya, 2008: 158-159).

Bir tür yanılma olan bu olayda, daha önce değindiğimiz yanılmadan farklı olarak yanılan mükellef veya ceza muhatabı değil vergi idaresidir. Başka bir ifadeyle, vergi idaresinin, tarh veya ceza kesme işlemini tesis ederken dayandığı durum, benzer olaylar dolayısıyla, söz konusu kararlarda veya idarece (Hazine ve Maliye Bakanlığınca veya İçişleri Bakanlığınca) tesis edilen işlemlerde açıklanan görüşlere göre tarh ya da ceza kesme nedeni olarak kabul edilmemiş olabilir (Candan, 2006: 293).

Belirtilmesi gereken önemli nokta, kanunda geçen “ihtilaf konusu olay” dan kastedilenin tarha konu olan vergiyi doğuran olay değil, bu tarha neden olan olaya benzer nitelikte olan olaylar ve bunlara karşı yapılan uygulamalardır. İhtilaf konusu bir olayın uzlaşmaya konu edilebilmesi için kesinleşmiş bir karar olması ve genel tebliğ, genelge, iç genelge, özelge veya yargı kararlarında yer almış olması gerekmektedir. Ayrıca özelgenin direk uzlaşmaya başvuran mükellefe verilmiş olması da gerekmemektedir. Benzer bir durumdaki başka bir mükellefe verilmiş olması yeterlidir.

Son olarak, tarhiyata ilişkin olayla ilgili olarak idare ve yargının farklı görüşte olmasının uzlaşmaya başvuru sebebi olarak kabul edilmesinin yerinde olmadığını savunan görüşler de bulunmaktadır. Söz konusu görüşe göre, hukuka aykırılığı açık olan idari işlemin (düzeltme ya da iptal yoluyla) ortadan kalkmasını sağlamak yerine bu idari işlem üzerinde uzlaşmaya izin vermek hukuk devleti ilkesine ters düşmektedir (Başaran, 2008: 324). Çünkü idare ile yargı organı arasındaki görüş farklılığı, ister vergi idaresi isterse yargı organı haklı olsun, yasama organı tarafından yapılacak bir yasal düzenleme ile çözüme kavuşturulması gerekmektedir ( Ozansoy, 2000: 206; Gül, 2007: 50).

#### **2.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları**

Daha önde de belirtildiği üzere uzlaşma, vergi idaresi tarafından tarh edilen vergilerle bunlara bağlı vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların vergi yargı organlarına götürülmeden idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir (Aksoy, 1999: 109). Uzlaşma, iki tarafı bulunan vergi ilişkisinin alacaklı ve borçlu ayağını oluşturanların bir araya gelerek ihtilaf konusu olayı birlikte

görüşüp müzakere ederek çözüme kavuşturulmasını hedef almaktadır ( Erdem, 2007: 85).

Uzlaşma görüşmeleri, vergi idaresi adına hareket eden ve idarenin temsilcisi sıfatıyla görüşmelerde yer alan uzlaşma komisyonu vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Takdir komisyonlarından farklı bir niteliğe sahip olan uzlaşma komisyonları vergi idaresini temsil eder ve tarafsız değildir. Takdir komisyonları, hem mükellef hem de idare temsilcisinin bir araya geldiği tarafsız bir hakem kuruluşudur. Bu nedendir ki, vergi idaresi takdir komisyonlarının almış olduğu kararları ya da diğer bir ifadeyle takdir ettiği değerlendirmeleri dava konusu edebilirken (VUK, md.377/2), uzlaşma komisyonları tarafından alınan ve tutanakla tespit edilen kararları ise dava konusu edemez ve bu kararlarının gereğini derhal yerine getirmek zorundadır (VUK, Ek 6).

Vergi mükellefi veya temsilcisi, uzlaşma komisyonun üyesi değildir ve komisyonda mükellef kesimini temsil eden üye de yoktur, mükellef veya temsilcisi, uzlaşma komisyonun dışında ve onun karşısındadır ( Candan, 2006: 295). Her ne kadar, VUK'un Ek 1. maddesi mükellefin, uzlaşma görüşmelerine bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabileceğini hükme bağlamışsa da; bu kişilerin uzlaşma görüşmelerinde görüş bildirmek dışında bir işlevi bulunmamaktadır (UY, md.10/5). Dolayısıyla, uzlaşma görüşmelerini katılan bu kişiler uzlaşma komisyonun idareyi temsil etme niteliğinde herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır.

#### **2.4.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

VUK'un Ek 1'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca; *“Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.”*

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiye dayanarak uzlaşma komisyonları türleri, üyelerinin nitelikleri ve yetkileri, toplanma ve karar yeter sayısını, Uzlaşma Yönetmeliğinin *“Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili”* başlıklı 6. maddesinde düzenlemiştir. Buna göre; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulması öngörülmüştür (UY, md.6)

#### **2.4.1.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu**

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları; vergi dairesi müdürlüklerinde vergi dairesi müdürünün, bağlı vergi dairelerinde ise mal müdürünün başkanlığında toplanmaktadır. Komisyon müdürlüklerde, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen müdür yardımcıları ve/veya gelir uzmanlarından ve/veya şeflerden oluşurken; bağlı vergi dairelerinde ise şef ile gelir uzmanı veya memurdan oluşmaktadır. Vergi dairesi müdürlüklerinde, şef veya vergi dairesi müdür yardımcısının bulunmaması halinde komisyonda bunlar yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde şefin bulunmaması halinde ise yerine memurlardan birisi veya gelir uzmanı üye olmaktadır (UY, md.6/a).

#### **2.4.1.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu**

Vergi daire başkanlığı olmayan yerlerde kurulan defterdarlık uzlaşma komisyonu; defterdar veya görevlendireceği (tevkil edeceği) defterdar yardımcısı başkanlığında toplanan vergi dairesi müdürü ile gelir müdüründen oluşmaktadır (UY, md.6/b).

#### **2.4.1.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu**

Vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde kurulan bu komisyon; vergi dairesi başkanı veya görevlendireceği grup müdürü başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşmaktadır (UY, md.6/c).

#### **2.4.1.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu**

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları ile Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisi dışında kalan ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ait yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerini inceleyen bu Komisyon; Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanlarından biri veya Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya I. Hukuk Müşaviri başkanlığında toplanmakta ve gelir idaresi daire başkanı ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya grup başkanları ve/veya müdürlerden oluşmaktadır (UY, md.6/d).

#### **2.4.1.3.1.5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu**

Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, Gelir Yönetimi Daire Başkanı ve Gelir İdaresi Başkan Yardımcısından oluşan merkezi uzlaşma komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarının yetkisi dışında kalan vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerini incelemektedir.

#### 2.4.1.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırı

Uzlaşma Yönetmeliğinin 5. maddesinde, VUK'un Hazine ve Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye istinaden, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının Bakanlık tarafından genel tebliğler ile belirleneceği açıklanmıştır. Böylece komisyonların azami olarak uzlaşabilecekleri vergi miktarları belirlenmekte ve belirlenen bu sınırı aşan uzlaşma talepleri ise ancak başka bir uzlaşma komisyonunca görüşülüp sonuçlandırılmaktadır. Ayrıca, uzlaşma kapsamına giren vergi zıya cezaları yönünden yetkili uzlaşma komisyonun tespiti ise cezanın bağlı olduğu vergi miktarına göre yapılmaktadır (Erdem, 2012: 408).

Buna göre; Hazine ve Maliye Bakanlığı son dönemlerde çıkarmış olduğu 352<sup>55</sup>, 356<sup>56</sup>, 360<sup>57</sup>, 372<sup>58</sup> ve 393<sup>59</sup> seri nolu Genel Tebliğler ile bugün için geçerli olan uzlaşma komisyonları yetki sınırlarını belirlemiştir<sup>60</sup>.

Söz konusu tebliğlerle uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını belirlemede öncelikle vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir. Hem vergi dairesi başkanlığı kurulan hem de vergi daire başkanlığı kurulmayan yerlerde ilk aşamada vergi dairesi müdürlüğü ve mal müdürlüğü bünyesinde oluşturulan vergi dairesi uzlaşma komisyonları bulunmaktadır. Bu komisyonların yetki sınırını aşan vergi, resim ve harçlar için uzlaşma talepleri, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarlık uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Ancak uzlaşma konusu vergi, resim ve harç miktarı vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşması halinde ise uzlaşma bir üst komisyon olan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından gerçekleştirilecektir. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır. Bu bakımdan; Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun miktar itibarıyla uzlaşma yapma yetki sınırı diğer uzlaşma komisyonlarının miktar itibarıyla yetki sınırının bittiği yerde başlamakta ve bir üst sınır olmaksızın devam etmektedir (Candan, 2006: 300).

<sup>55</sup> 15.11.2005 tarihli ve 25994 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>56</sup> 23.02.2006 tarihli ve 26089 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>57</sup> 11.07.2006 tarihli ve 26225 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>58</sup> 10.05.2007 tarihli ve 26518 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>59</sup> 29.12.2009 tarihli ve 27447 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>60</sup> Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırları Ek 1 de yer almaktadır.



Bu komisyonlara ek olarak ayrıca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan bir uzlaşma komisyonu daha bulunmaktadır. Bu başkanlığa bağlı mükelleflerin belirli tutara kadar olan uzlaşma talepleri başkanlık bünyesindeki uzlaşma komisyonunda görüşülüp sonuçlandırılırken, bu tutarı aşan uzlaşma talepleri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır.

#### **2.4.1.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanma ve Karar Yeter Sayısı**

Uzlaşma komisyonları, komisyonların oluşumuyla ilgili bölümde de bahsedildiği üzere, biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşmaktadır. Komisyonlar, VUK’nda düzenlenen diğer komisyonlardan (takdir, tahrir, tadilat, zirai, vs.) farklı olarak üyelerin tamamının katılımıyla toplanırlar ancak, bu komisyonlarda olduğu gibi, çoğunlukla karar verirler (UY, md.6/2). Dolayısıyla, VUK’un 89’uncu maddesinde “Nisap” yan başlığı ile düzenlenen “...Oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunlukta sayılır” hükmü, uzlaşma komisyonları için geçerli değildir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yapar (UY, md.6/3).

#### **2.4.1.3.4. Uzlaşma Komisyonları Kararlarının Hukuki Niteliği**

Uzlaşma komisyonları kararlarının hukuki niteliğini belirleyen unsur esasen, bu kararların ön inceleme sonucunda verilmesine göre ya da uzlaşma görüşmeleri sonucunda tutanakla tespit edilmesine göre değişmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının ön inceleme yapma yetkisi VUK’ndan hüküm altına alınan bir düzenleme olmayıp, komisyon bu yetkiyi uzlaşma yönetmeliğinden almaktadır. Uzlaşma komisyonu ön incelemeyi idarenin temsilcisi sıfatıyla yapmamaktadır. Buradaki görevi takdir komisyonundan farksızdır ve tamamen tarafsız bir değerlendirme yapmaktadır. Mükellefin veya ceza muhatabının, idari işlem niteliğindeki bu ön inceleme kararlarına karşı diğer idari işlemlerde olduğu gibi dava açma hakkı bulunmaktadır.

Öte yandan uzlaşma komisyonlarının idarenin temsilcisi sıfatıyla yer aldığı uzlaşma görüşmeleri sonucunda usulüne uygun olarak aldığı kararlar ise kesindir ve vergi dairelerince gereğinin derhal yerine getirilmesi gerekmektedir (VUK, Ek md.6/1). Mükellef veya ceza muhatabı tutanakla tespit edilen bu kararlara karşı yargı yoluna başvurmadığı gibi hiçbir mercie şikayette de bulunamamaktadır (VUK, Ek md.6/2).

Öyle ki; Danıştay'a göre<sup>61</sup>, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda yapılan uzlaşmalar dahi vergi idaresini bağladığı için uzlaşma iptal edilemez (Başaran, 2008: 329).

Usulüne ve hukuka uygun olarak alınmış bir uzlaşma komisyonu kararının; konu, yer ve miktar itibariyle yetkili<sup>62</sup>, Yönetmelikte düzenlenen şekilde oluşturulan, tam üye sayısı ile toplanmış ve oy birliği ya da oy çokluğuyla karar almış bir komisyon tarafından alınmış olması gerekmektedir (Karakoç, 2017: 90).

#### **2.4.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Yapılması**

Daha önce de bahsedildiği gibi VUK'un Ek 1. maddesinde belirtilen sebeplerden birinin ya da birkaçının gerçekleşmesi halinde ilgili tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilmektedir. Bu sebebin varlığı ile başlayan uzlaşmaya başvuru hakkı uzlaşmanın yapılma süreci ile devam etmektedir. Bu bağlamda uzlaşmanın yapılma sürecini kapsayan; uzlaşma talebi, başvuru süresi, kısmi uzlaşma talebi, başvurunun idari davaya etkisi, ön inceleme ve uzlaşma görüşmelerine başlanması hakkında ayrıntılı olarak bilgi verilecektir.

##### **2.4.1.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi**

Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinin başlaması için öncelikle, uzlaşma müzakeresi taraflarından biri olan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir. Yönetmeliğin 7. maddesinde de belirtildiği üzere, mükellef veya ceza muhatabının bizzat kendisi veya resmi vekaletine haiz vekili tarafından uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşma görüşmelerinin diğer bir tarafını oluşturan vergi idaresi ise uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahip değildir ve onu temsil eden uzlaşma komisyonlarının da vergi mükellefi veya vergi idaresini uzlaşmaya davet etme yetkisi bulunmamaktadır<sup>63</sup>.

VUK'un 8. maddesine göre mükellef, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi*" dir. Aynı maddenin 2. fıkrasına göre vergi sorumlusu ise "*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*" dir ve yine aynı maddenin 3. fıkrasına göre "*bu kanunun müteakip*

<sup>61</sup> Dnş. 11.D., T:20.04.2000, E: 1999/758, K:2000/1665.

<sup>62</sup> Aksine Karar: Dnş. 7.D., T:24.02.1988, E:1986/973, K:1988/529: "*Yetkisi dışında bile olsa, uzlaşma komisyonunca uzlaşma ilişkin olarak verilen kararın, vergi idaresince geri alınmayacağı; bu konuda uzlaşma komisyonunca yetkisizlik kararı verilmesi gerektiği hk.*" (Candan, 2006:302).

<sup>63</sup> VUK'un 4369 Sayılı Kanunla kaldırılan Ek 4'üncü maddesinin 3. fıkrası re'sen yapılan tarhiyatlara ilgili olarak vergi idaresine 30 günlük dava açma süresi içerisinde herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellef veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği yönünde bir düzenleme bulunmaktaydı. Ancak söz konusu kanun maddesinin 82/1-b maddesi ile yapılan değişiklik sonucu bu hüküm yürürlükten kaldırılmış ve vergi idaresinin mükellef veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet etme yetkisi ortadan kaldırılmıştır.

*maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir*”. Bu bağlamda yapılan bu düzenlemelerle mükellef tanımı içerisine alınan vergi sorumlularına da mükelleflerle birlikte, uzlaşma talebinde bulunma hakkı verilmiştir.

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesinde uzlaşma talebinde bulunabilecek olanlar, başvurunun şekli ve yapılacağı yer, 9. maddesinde ise uzlaşma talebi süresi düzenlenmiştir.

#### **2.4.1.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar**

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunma hakkını, bizzat kullanabileceği gibi resmi vekaletine haiz vekili vasıtasıyla da kullanılabilir. Resmi vekaletle neyin kastedildiği ise yönetmelikte açıklanmamış olup bu konudaki düzenlemeler genel tebliğler ile yapılmıştır. Buna göre; 147 sıra nolu VUK Genel Tebliğinin 11’nci fıkrasının 1’nci bendinde noterlerce; 1 sıra nolu İl Özel İdareleri ile Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliğinin 2’nci fıkrasında da Noterlik Kanununun 60’ncı maddesi uyarınca düzenlenmiş bulunan vekaletnameler resmi olarak nitelendirilmiştir (Candan, 2006; 304). Yönetmelikte söz konusu vekaletnameler de uzlaşma yapma yetkisi şerhinin taşınmasına dair bir düzenlemenin yer almamasına rağmen yukarıda bahsi geçen her iki tebliğde de böyle bir şerhin bulunması gerektiği belirtilmektedir (Özyer, 2008: 907).

Bu konuda Danıştay’ın “... *bu konuya ilişkin olarak noterce düzenlenen vekaletnamede; vergi dairesince mükellef adına tarh edilen vergi ve muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinden uzlaşmaya yetkili olduklarına dair bir şerh bulunması yeterli olacaktır. Böyle bir şerhi kapsamayan vekaletnameler ile talepte bulunulamaz ve uzlaşma toplantılarına mükellef veya ceza muhatabı adına iştirak edilemez*” şeklinde bir kararı bulunmaktadır (Kızılot, 2003: 253)<sup>64</sup>. Dolayısıyla, hem vergi idaresine hem yargı kararına göre vekilin mükellef veya ceza muhatabı adına hem uzlaşma talebinde bulunabilmesi hem de onları temsilen uzlaşma görüşmelerine katılabilmesi için almış olduğu vekaletnamede uzlaşma yapabileceğine dair özel bir izninin olması gerekmektedir.

Uzlaşma başvurusu talep etme ve uzlaşma görüşmelerine katılma konusunda mükellefe veya ceza muhatabına vekalet edecek kişinin avukat olması gerekmemektedir. Yalnızca medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yeterlidir

<sup>64</sup> Dnş. 4.D., T:22.11.1983, E: 1983/669, K: 1983/9125.

(Candan, 2006: 306). Ayrıca noter tarafından düzenlenen vekaletnamenin uzlaşma komisyonuna tebliğ edilmesi de gerekmektedir.

Vergi mükellefi oldukları halde medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan küçükler ve kısıtlılar adına uzlaşma talebi ise kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım) vasıtasıyla yapılmaktadır. Vergi ile ilgili ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilen küçük ve kısıtlıların bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle kesilen vergi cezaları üzerinde herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda vergi cezası doğrudan doğruya kanuni temsilciye kesilmektedir ve kanuni temsilcinin vergi aslından farklı olarak adına kesilen bu vergi cezası için küçük veya kısıtlıya rücu etme hakkı bulunmamaktadır (Bilici, 2016: 46). Bu nedenle uzlaşma başvurusunda bulunan kanuni temsilci esasen vergi aslı için küçük ve kısıtlılar adına, vergi cezası için ise kendi adına uzlaşma başvurusunda bulunmaktadır.

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesine göre tüzel kişiliği olan kuruluşlar ile tüzel kişiliği olmayan vakıflar ve cemaatler adına uzlaşma başvurusu, bunların kanuni temsilcileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ilgili kanun, mevzuat veya ana sözleşmede belirtilirken, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri ise bunları yöneten kişidir. Vergi ile ilgili ödev ve sorumlulukları kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirilmesine rağmen kanunlara aykırı hareket edilmesi sebebiyle kesilen cezalar tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller adına kesilmektedir. Dolayısıyla küçük ve kısıtlılardan farklı olarak bunların kanuni temsilcileri uzlaşma başvurusunu hem vergi aslı hem de vergi cezası için tüzel kişiliği olan ve olmayan kuruluş adına yapmaktadır.

#### **2.4.1.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Şekli**

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesine göre uzlaşma başvurularının dilekçe yolu ile yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Yazılı başvuru, uzlaşma başvurusunun süresi içerisinde yapılıp yapılmadığının tespiti açısından oldukça önemlidir. Sözlü olarak yapılan uzlaşma taleplerinin ise hukuken herhangi bir geçerliliği bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle sözlü olarak yapılan başvurular yok hükmündedir ve bu şekilde yapılan bir başvuru hiç yapılmamış kabul edilmektedir.

Ancak kural olarak başvurunun yazılı yapılmasının öngörülmesine rağmen, okuryazar olmayanların sözlü taleplerinin tutanağa geçirilmesi ve bu tutanağın altına mükellefin veya ceza muhatabının parmak basması halinde ise talebin kabulünün gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır (Bahar, 2002: 162).

Dilekçenin şekli konusunda ise yönetmelikte herhangi bir açıklamanın bulunmamasına rağmen, dilekçede uzlaşma başvurusuna konu olan vergi veya ceza türü, dönemi, miktarı, mükellefin hesap numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ve uzlaşma yapılmasını gerekli kılan nedenler hakkında açıklamaların bulunması gerekmektedir (Candan, 2006: 307)<sup>65</sup>.

#### 2.4.1.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Yer

Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir (UY, md.7). Yönetmeliğin 7'inci maddesinde açıkça sayılan uzlaşma başvurusunun yapılacağı yerlerin dışında bir birime yapılan uzlaşma başvurusu ise gerekçesiz sayılır. Ancak yanlış yere yapılan başvurunun süresi içinde bu birim tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna ulaştırılması durumunda ise uzlaşma başvurusunun usulüne uygun olarak yapıldığı kabul edilmektedir. Hatta Danıştay'ın yetkisiz uzlaşma komisyonuna süresi içerisinde yapılan başvurunun süresi geçtikten sonra yetkili uzlaşma komisyonuna intikali halinde dahi başvurunun süre yönünden reddedilemeyeceği hakkında kararı bulunmaktadır (Candan, 2006: 3008).

Sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüldüğü ise Yönetmeliğin 8. maddesinde “*vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir*” şeklinde açıklanmıştır.

İkametgah değiştiren mükellef, eskiden bağlı olduğu vergi dairesince yapılan tarhiyat veya kesilen ceza için yeni mahallinde uzlaşma isteyemez, uzlaşma yetkisi eskiden bağlı olunan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki uzlaşma komisyonuna aittir ve talebin oraya yapılması gerekmektedir ( Küçükaya, 2008: 177).

Uzlaşma talebine ait dilekçenin mükellef/ceza muhatabı veya resmi vekili tarafından bizzat verilebileceği gibi posta yoluyla gönderilmesi de mümkündür. Posta yoluyla gönderilen dilekçelere ait başvuru tarihinin hesaplanması noktasında

<sup>65</sup> Dnş. VDDGK., T:19.06.1998, E:1996/358, K:1999/122 “*Dilekçede tebliğ edilen ihbarnamede yazılı vergi ve ceza için uzlaşma istenildiğinin yazılı olmasına karşın, isteme konu yapılan vergi miktarı ve ihbarname numarası yazılmaksızın, yalnızca tarhiyatın dayandığı takdir komisyonu kararın günü ve sayısı ile ceza miktarının belirtilmesinden, başvurunun vergi aslını kapsamadığı sonucunun çıkarılmayacağı hk.*” (Candan, 2006: 307).

başvurunun taahhütlü veya adi posta ile yapıldığı büyük önem taşımaktadır. Taahhütlü posta ile gönderilen dilekçenin postaya verilmiş tarihi uzlaşmaya başvuru tarihi olarak kabul edilirken, adi posta ile yapılan başvurularda ise uzlaşmaya başvuru tarihi bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna ulaştığı tarih olarak kabul edilmektedir.

#### **2.4.1.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurusunda Bulunma Süresi**

Uzlaşma başvurusunda bulunma hakkının kullanılması VUK'un Ek 1'nci maddesi ile süreye bağlanmıştır. Ancak bu süre zarfında yapılan uzlaşma talepleri komisyonlar tarafından değerlendirmeye alınır ve bir hüküm ifade eder. Diğer bir ifadeyle, hak bu süre içerisinde kullanıldığı takdirde, sonuç doğurabilecek niteliktedir (Candan, 2006: 312). Belirtilen bu süre içerisinde yapılmayan uzlaşma başvuruları ise yetkili komisyon tarafından incelenmeksizin reddedilir.

Kanun maddesine ek olarak Uzlaşma Yönetmeliğinin 9. maddesinde de düzenlenen uzlaşma talep süresi, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gündür. Yani tebligatın yapıldığı gün süreye dahil değildir. Zira sürelerin hesaplanması ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı VUK'un 18. maddesinde de belirtildiği üzere; *“Süre gün olarak belirlenmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter”* (VUK, md.18/1). Ayrıca *“Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter”* (VUK, md.18/4).

Son olarak, uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin işleyebilmesi için, tarh edilen vergi veya kesilen cezanın mükellefe veya ceza muhatabına yapılacak tebliğin, VUK'un 93 ile 109. maddeleri arasında düzenlenmiş olan tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılmış olması gerekmektedir (Küçükkaya, 2008: 179). Aksi takdirde, usulüne uygun olarak yapılmayan tebliğler 30 günlük uzlaşma talep etme süresini etkilemez ve süre işlemeye başlamaz. Bu gibi durumlarda ya usulüne uygun olarak yeni bir tebliğ yapılır ya da mükellefin veya ceza muhatabının tebliğden haberdar olduğu tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir ve süreler bu tarihe göre hesaplanır<sup>66</sup>.

##### **2.4.1.4.2.1. Mücbir Sebebin Süreye Etkisi**

Mücbir sebep, mükellefin iradesi dışında meydana gelen kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve

<sup>66</sup> İdari izinler, uzlaşmaya başvurusu süresini durduran nedenler arasında yer almamaktadır. Bu nedenle başvuru süresinin son gününün idari izne rastlaması halinde, süre tatil gününü izleyen çalışma günü bitimine kadar uzamış sayılır.

durumlardır (Oktar, 2017: 98). VUK'un 13'ncü<sup>67</sup> maddesinde düzenlenen mücbir sebebin kanunda tam olarak bir tanımı bulunmamakla birlikte, mücbir sebep olarak kabul edilebilecek haller maddeler halinde sayılmıştır. Ancak mücbir sebep halleri sayılanlarla sınırlı tutulmamış ve kanun maddesinin sonunda yer verilen "gibi haller" ifadesiyle bunlara mahiyet itibariyle benzer ve aynı ölçüdeki olayların da mücbir sebep olarak değerlendirileceği belirtilmiştir (Şenyüz vd., 2017: 225).

Mükellefin veya ceza muhatabının mücbir sebepler nedeniyle vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirememesi halinde süreler uzar. Diğer bir ifadeyle, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez (VUK, md.15/1). Ancak bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin herkes tarafından bilinmesi veya ilgililer tarafından ispat edilmesi gerekmektedir (VUK, md.15/2).

VUK'un 13'üncü maddesinde belirtilen ve süreleri durdurucu etkiye sahip durumlar mükellefin vergilendirmeye yönelik ödevlerine ilişkindir (Erdem, 2007: 155). Oysa ki; uzlaşma başvurusunda bulunma, mükellef veya ceza muhatabına tanınan bir haktır, yerine getirilmesi gereken bir ödev değildir. Bu itibarla, VUK'un 13. maddesinde mücbir sebep olarak belirtilen durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde, uzlaşma talep süresi etkilenmeyecek diğer bir ifadeyle uzlaşma başvurusunda bulunma süresi durmayacaktır (Seviğ, 2006: 224).

Öte yandan Danıştay'ın mücbir sebebin uzlaşma başvurusu süresini etkilediğine dair kararının<sup>68</sup> yanı sıra etkilemediğine dair kararları<sup>69</sup> da bulunmaktadır. Ancak

<sup>67</sup> VUK'nu 13. Madde; "Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir."

<sup>68</sup> Dnş. 4.D., T:20.11.1991, E:1991/2637, K:1991/3646 (<https://www.kanunum.com>): "... kanunla öngörülmemiş olsa da, mücbir sebep hallerinde idareye başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceği genel hukuk kuralı olarak kabul edilmektedir. Uzlaşma başvurusunun hukuki niteliği ve sonuçları göz önünde bulundurulduğunda; uzlaşmaya başvurma süresinin işlememesine neden olacak haller ancak kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi durumlar olabilir. Ayrıca bu başvuruyu engelleyen durumların ortadan kalkmasıyla, duran sürelerin işlemeye devam edeceğinin kabulü gereklidir."; Dnş. VDDGK., 27.05.1993, E: 1992/180, K: 1993/73; Dnş. 9.D., 27.01.1993, E: 1992/2680, K: 1993/313 (Candan, 2006: 314 dp. 298).

<sup>69</sup> Dnş. 3.D., T:17.04.1984, E:1983/2499, K:1984/1467: "VUK'un 2. kitabında sayılmayan, dolayısıyla vergi ödevinin yerine getirilmesi olarak nitelendirilmesine olanak bulunmayan uzlaşma başvurusunun vergi ödevinin yerine getirilmesi olarak yorumlanması suretiyle mücbir sebebin buradaki süreyi keseceği yolunda ileri sürülen iddiayı incelemeye olanak bulunmamaktadır."; Dnş. 9.D., 25.11.1987, E: 1986/4326, K: 1987/347; Dnş. 7.D., 17.11.1993, E: 1992/34, K: 1993/4809 (Candan, 2006: 314 dp. 297).

Danıştay'ın bu konuyla ilgili olarak son dönemlerde “... VUK'un 13. maddesinde, vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık halinin mücbir sebepler arasında sayıldığı, başvuru süresinin kaçırılmasına, davacının kanuni temsilcilerinden olan yönetim kurulu başkanın hastalığı neden gösterilerek buna ilişkin sağlık raporu ibraz edilmiş ise de seçimlik bir hal olan uzlaşma müessesesine başvuru süresinin hesabında mücbir sebebin dikkate alınmasının hukuken mümkün bulunmadığı, kaldı ki uzlaşma hakkında mücbir sebebin uygulama alanı bulabileceği düşünülse dahi, dosya içerisinde bulunan ve davacının biri yönetim kurulu başkanı veya başkan yardımcısı olmak üzere yönetim kurulundan iki kişinin imzası ile temsil edileceği yolundaki yönetim kurulu kararı dikkate alındığında, yönetim kurulu başkanın imzası bulunmadan da uzlaşma başvurusunda bulunulabileceğinden, somut olayda yönetim kurulu başkanının hastalığı tek başına mücbir sebep olarak kabul edilmeyeceği...”<sup>70</sup> şeklinde vermiş olduğu güncel bir kararı ise mücbir sebebin uzlaşma başvurusu süresini etkilemediği yönündedir.

#### 2.4.1.4.2.2. Adli Tatilin Süreye Etkisi

Adli tatil diğer adıyla çalışmaya ara verme İdari Yargılama Usulü Kanununun 61. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl 1 Eylül’de başlamak üzere, 20 Temmuz’dan 31 Ağustos’a kadar çalışmaya ara verirler”. Ayrıca İYUK’nda yazılı sürelerin bitim tarihinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde söz konusu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamaktadır (İYUK, md.8/3).

Öte yandan daha önce de bahsedildiği üzere, uzlaşmaya başvuru süresi vergi ihbarnamesinin mükellefe veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren 30 gündür ve bu 30 günlük süre aynı zamanda vergi mahkemesine başvuru süresini de oluşturmaktadır. Uzlaşmaya başvuru süresinin adli tatile denk gelmesi halinde ise bu durumun başvuruya herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Zira, uzlaşma komisyonları bir yargı yeri değil yalnızca idari bir kuruluştur ve ayrıca bu müessese İYUK’nda değil, VUK’nda düzenlenmiştir. Dolayısıyla da İYUK’nu hükümlerine tabi olması beklenemez.

Son olarak, bu konuda gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın<sup>71</sup> gerekse, Danıştay’ın<sup>72</sup> görüşü de uzlaşma komisyonları için çalışmaya ara vermenin söz konusu

<sup>70</sup> Dnş. 3.D., T:05.02.2015, E: 2014/4788, K: 2015/510 .

<sup>71</sup> Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No: 1984/5 (Kızılot, 2003: 255, dp. 646).

<sup>72</sup> Dnş. 3.D., T:22.10.1986, E: 1986/1190, K: 1986/2058 (www.kazanci.com).



olmadığı ve 30 günlük uzlaşmaya başvuru süresinin adli tatil nedeniyle uzamayacağı yönündedir.

#### 2.4.1.4.2.3. Mali Tatilin Süreye Etkisi

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki Kanun'un 1/1. maddesine göre, mali tatil her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar uygulanmaktadır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, mali tatil dönemi Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar (5604 SK, md.1/f). Buna göre 30 Haziran 2018 günü resmi tatil olan cumartesi gününe rastladığından ve Temmuz ayının ilk iş günü de 2 Temmuz 2018 olduğundan, 2018 yılında mali tatil dönemi 3 Temmuz 2018 tarihinde başlamış ve 20 Temmuz 2018 tarihinde sona ermiştir (Sarılı, 2018: 230). Aynı kanun 1/2. maddesin de ise son günü mali tatile rastlayan ve kanunda maddeler halinde sayılan sürelerin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 5 gün<sup>73</sup> uzadığı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, *“Tarh edilen vergiler ve/veya cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler”* bu kapsamdadır. Tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kapsam dâhilinde olduğundan, mali tatil nedeniyle uzayan süre sadece tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme süresidir, tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri bu bağlamda değerlendirilmemektedir (Karadeniz, 2007).

Örneğin; 5 Haziran 2016 tarihinde tebliğ edilmiş olan ikmalen tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi üzerine, uzlaşma talep etme veya cezada indirim talebinde buluma süresi 5 Temmuz 2016 tarihinde sona erecek olup bu tarih mali tatile rastlamaktadır, bu nedenle anılan haklardan yararlanma süresi, mali tatilin sona erdiği 20 Temmuz 2016 tarihini takip eden günden itibaren 5 gün uzayarak 25 Temmuz 2016 tarihinde sona erecektir (Türkay, 2016).

Mükellef ile uzlaşma komisyonu arasında uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellefe tanınan ek 15 günlük dava açma süresinin mali tatile denk gelmesi durumunda ise bu süre 5604 sayılı kanun 1'nci maddesini 3'ncü fıkrası<sup>74</sup> uyarınca duracağından uzayan dava açma süresinin sonuna kadar mükellefin komisyonca teklif edilen vergi ve cezayı kabul etmesi de mümkün olacaktır (Küçükkaya, 2008: 186).

<sup>73</sup> 6661 Sayılı Kanununun 18. maddesiyle yapılan değişiklik ile (27.01.2017 tarihinde itibaren yürürlüğe girmek üzere) 5604 sayılı kanunun 1. maddesinde yer alan “7 gün” ifadesi “5 gün” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>74</sup>“VUK’nu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler mali tatilin bitimden itibaren tekrar işlemeye başlar.”

Ayrıca, dileyen mükelleflerin adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı mali tatil süresi içinde de uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunabilmesi de mümkündür (26568 Sayılı Gen. Teb.). Öte yandan, gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili olarak mükelleflerin bu yönde bir talebi olmadığı müddetçe, mali tatil süresi içinde uzlaşma günü verilemeyecektir (26568 Sayılı Gen. Teb.).

#### 2.4.1.4.3. Kısmi Uzlaşma Talebi

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu VUK'un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasına *“Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir”* hükmü getirilmiştir. Böylece uzlaşmaya konu vergi ve cezanın matrah farkları itibariyle bölünebilmesi durumda mükellefe kısmi uzlaşma talebinde bulunabilme imkanı sağlanmıştır.

Kısmi uzlaşma talebi ile ilgili düzenlemenin dayanak noktasının kanun olmasına rağmen, Uzlaşma Yönetmeliğinde bu kanunun tam tersi bir düzenlemeye yer verilmiştir. Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesinde yer alan bu düzenlemeye göre *“Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz”*. Yönetmelikte yer alan bu düzenleme açıkça kanuna aykırıdır. Zira; bir kanun hükmünün, idari bir düzenleme ile değiştirilmesi mümkün değildir ve böyle bir düzenleme fonksiyon gaspı nedeniyle yok hükmündedir (Candan, 2006: 310). Nitekim; söz konusu Yönetmelik düzenlemesi Danıştay 4. dairesi<sup>75</sup> tarafından kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir. Böylece, tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşmada bulunamayacağına ilişkin bir hüküm kalmamıştır (Batun, 2010: 117).

Verginin, matrah farkları itibariyle bölünebilmesi halinde, mükellef isterse uzlaşma başvurusunu bu matrah farklarına isabet eden vergi miktarlarının birine veya birkaçı için uzlaşma talebinde bulunup, diğerlerini ödeme ya da idari davaya konu edebilir (Candan, 2006: 312). Burada değinilmesi gereken önemli bir nokta ise ister

<sup>75</sup> Dnş. 4.D., T:14.06.2000, E:1999/5632, K:2000/9810:”Bu düzenleme ile yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla 213 Sayılı VUK’un Ek 1’nci maddesinin 1’nci fıkrasına aykırı olarak ve tanınan yetkini aşılması suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunamayacağı şeklindeki düzenlemede kanuna uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle “Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”in 4. Maddesinin 2 fıkrasındaki “tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz” şeklindeki düzenlemenin iptal edilmesine karar verilmiştir”.

kısmi uzlaşma olsun, isterse ihbarnamenin tamamı için uzlaşma talebinde bulunulsun her iki durumda da mükellef sadece vergi aslı veya sadece vergi cezası için uzlaşma talebinde bulunabilir ancak bunlardan biri için uzlaşma talebinde bulunup diğeri için yargı yoluna başvurması mümkün değildir.

Ayrıca, kısmi uzlaşma talebinde bulunmanın tek şartı verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi değildir. Buna ek olarak ayrıca bölünebilen matrah farkları için ayrı ayrı hesaplanan vergi tutarının ihbarnamede yer alan toplam vergi tutarında herhangi bir değişikliğe neden olmaması da gerekmektedir. Bu da ancak düz oranlı vergilerde söz konusu olabilmektedir.

Vergi ve buna bağlı vergi cezasının bütünlüğüyle ilgili bu durum VUK'un Ek 7. maddesinin 3. fıkrasında *“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz”* denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca aşağıda sayılan durumlardan herhangi birinin varlığı halinde de mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunabilecektir (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 93-94):

- Önce ikmalen daha sonra re'sen tarhiyat yapılması durumunda, mükellefin ikmalen tarh edilen vergi için uzlaşma talep etmesi ve uzlaşmaya varılması halinde, re'sen tarh edilen vergi için dava açması ya da uzlaşma talebinde bulunması mümkündür.
- Aynı nedenden doğan birden fazla vergiden biri için uzlaşma talep edilip, diğeri için dava açma yoluna gidilebilmesi mümkündür. Örneğin; yapılan tarhiyatta hem Gelir Vergisi hem de Katma Değer Vergisi salınması durumunda mükellef bunlardan biri için uzlaşmaya diğeri için dava açma yoluna gidebilmesi mümkündür (Küçükkaya, 2008: 190).
- Aylık olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde her ay ayrı bir vergilendirme dönemi kabul edildiğinden, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı uzlaşma talep edilebileceği gibi sadece bir vergilendirme dönemi için uzlaşma talep edilebilir.

#### **2.4.1.4.4. Uzlaşma Başvurusunun İdari Davaya Etkisi**

Birçok batı ülkesinde yargı yoluna başvuru tüm idari çözüm yollarının tüketilmiş olması şartına bağlıyken, ülkemizde ise yargı yoluna başvurunun herhangi bir ön şartı bulunmamaktadır. Mükellef veya ceza muhatabı vergi uyuşmazlığının çözüme kavuşturulması için süresi içinde olmak koşuluyla ister idari dava açma yoluna, isterse

de uzlaşma yoluna gidebilmektedir. Başka bir ifadeyle, vergi mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma konusu yapılabilecek vergi tarhiyatlarını, uzlaşma kurumuna başvurmadan direk yargı yoluna götürebilmektedir (Nas, 2008: 124).

Öte yandan, yapılan tarhiyat veya kesilen cezaya karşı mükellef ya da ceza muhatabı uzlaşma veya dava açma hakkından birini tercih edebileceği gibi kanunda belirlenen sürelerle uymak şartıyla her iki yola birden de gidebilmektedir (Taşkan, 2007; 120). Bu konuyla ilgili olarak Ek 7. maddenin 2. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre; *“Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır”*.

Bu hüküm, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığın çözümü amacıyla açılmış olan davanın, ikinci plana atılmasını ve uyuşmazlığın öncelikle uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmasını öngörmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu iki yola aynı anda başvurulması halinde, uzlaşma görüşmeleri sonuçlanıncaya kadar idari davanın görülmesine ara verilecektir. Bunun böyle olması da doğaldır, zira; uyuşmazlığın tarafları arasında uzlaşma olasılığı mevcutken, yargısal işlemlere devam edilmesi boşuna uğraş niteliğinde sonuçlar yaratabilir (Candan, 2006: 316). Ayrıca uzlaşma sonuçlanmadan mahkeme tarafından verilecek karar, tarafların uzlaşmalarını olumsuz yönde etkileyebilir. Bu düzenlemenin mükellefin dava açma hakkını sınırlandırdığı düşünülemez.

Ancak DVDDGK'nun bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu *“Uzlaşmanın vaki olmaması davacının vergi ve ceza ihbarnamelerini tebliğiyle kazandığı hukuki durumunda bir değişiklik yaratmadığı gibi bu tutanağın tebliğinden itibaren 15 günlük ek süre içinde dava açılması da mümkün olduğundan, uzlaşma istemi karar bağlanmadan dava açılmış olması uyuşmazlığın esasının incelenmesine engel bir durum olarak değerlendirilemez. Aksi yönde yapılacak yorum ilgilinin dava açma hakkını kullanmaması sonucunu doğuracağından, vergi mahkemesince uyuşmazlığın esas incelenerek karar verilmesi gerekmektedir”* şeklindeki kararına <sup>76</sup> göre vergi mahkemesinin uzlaşma görüşmelerinin sonuçlanmasını beklenmesine gerek yoktur.

Bu itibarla, vergi mahkemesince uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan verilen kararın hükümsüz sayılması halinin, devam eden uzlaşma görüşmeleri sonucunda

<sup>76</sup> DVDDGK, T:24.02.2006, E:2005/331, K:2006/37.

uzlaşmanın vaki olması durumuyla sınırlı tutulması daha doğru ve amaca uygun olacaktır (Candan, 2006: 318). Özetle, uzlaşma başvurusunda bulunmanın süresi içerisinde olmak koşuluyla dava açma hakkı üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Aksine uzlaşma görüşmelerinden olumsuz sonuç alınması halinde mükellefe dava açma hakkını ek süre içerisinde kullanma olanağı da tanınmaktadır.

#### **2.4.1.4.5. Ön İnceleme**

Uzlaşma başvuruları, uzlaşma görüşmelerine başlanmadan önce Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesinde belirtilen konular üzerinden bir ön incelemeye tabi tutulur. Yalnızca bu ön incelemeden geçen başvurular işleme alınır ve uzlaşma görüşmeleri böylece başlar. Bu inceleme, uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yapan birimler tarafından gerçekleştirilir.

Daha öncede bahsedildiği üzere sekretarya hizmetleri, vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükler, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir (UY, md.8).

Ön inceleme hem mükellef hem de komisyon açısından emek ve zaman kaybını önleyen, zamanında ve gereği gibi yapıldığında beklenen faydanın sağlanabileceği bir işlemdir. Bu işlem sonucunda, mükellefler geçersiz başvurular nedeniyle zaman kaybına maruz kalmayarak diğer çözüm yollarına yönelme fırsatı bulurken, komisyonlar da kendi esas işlerine yoğunlaşma fırsatı bulabilirler.

#### **2.4.1.4.5.1. Ön İncelemenin Konusu**

Uzlaşma başvuruları, uzlaşma komisyonu sekretaryası tarafından Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması" kenar başlıklı 10. maddesinde yer alan hususlar açısından bir ön incelemeye tabi tutulur. Bu inceleme uzlaşma talebinin yetkili kişiler tarafından, süresi içinde ve yetkili uzlaşma komisyonuna yapılıp yapılmadığını kapsamaktadır.

Bu itibarla, uzlaşma talebinin öncelikle mükellefin kendisi ve resmi vekaletine haiz vekili veya kanuni temsilcisi tarafından (UY, md.7) yapılıp yapılmadığı incelenir ve daha sonra uzlaşma başvurusunun ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde (UY, md.9) yapılıp yapılmadığı araştırılır. Uzlaşma taleplerinin mutlaka yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Aksi halde yazılı olmayan, sözlü olarak yapılan uzlaşma talepleri hiç işleme alınmayacaktır.

Talebin uygun şekilde ve süresi içerisinde yapıldığı tespit edildikten sonra sekreteryaya, talebin yetkili komisyona yapılıp yapılmadığını araştırır. Bu amaçla, uzlaşma talebine konu edilen vergi ve vergi cezasının konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisi içerisinde olup olmadığına bakar (Candan, 2006: 319).

#### **2.4.1.4.5.2. Ön İncelemenin Sonucu**

Ön inceleme sonucunda komisyon, uzlaşma başvurusunu ya reddeder ya da kabul eder. Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma görüşmelerine başlanır (UY, md.10/3). Usulüne uygun olmayan ve yetkili komisyona yapılmayan uzlaşma talepleri ise reddedilir. Her iki durumunda farklı hukuki sonuçlar doğurmaktadır.

Konunun devamında öncelikle uzlaşma talebinin reddedilmesi ve bu işleminin hukuki niteliği ile uzlaşma talebi reddedilen mükellefin yararlanabileceği diğer haklar neler bunlardan bahsedilecek ve daha sonra talebin kabul edilmesi halinde sürecin nasıl işlediği üzerinde durulacaktır.

#### **2.4.1.4.5.2.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmeksizin Reddi ve Red Kararının Hukuki Niteliği**

İnceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında olduğunun tespit edilmesi halinde talep reddedilir (UY, md.10/2). Söz konusu ön incelenmenin hangi süre zarfında yapılması gerektiği ve verilen red kararının mükellefe hangi süre içinde bildirilmesi gerektiği konusunda ise herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Muhakkak ki; incelemenin mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılarak ilgiliye tebliğ edilmesi, mükellefin veya ceza muhatabının diğer haklarından yararlanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Sekreteryanın, talebin uygun şekilde ve süresinde yapılmadığını veya uzlaşma komisyonunun yetkisine girmediğini saptaması halinde bunu, gerekli kararı almak üzere, bir raporla kendisine başvuruda bulunan uzlaşma komisyonuna iletmesi ve kararın komisyon tarafından alınması gerekmektedir (Candan, 2006: 320)<sup>77</sup>. Zira Yönetmelikte, sekreteryaya yalnızca uzlaşma komisyonları için sekreterlik hizmeti

<sup>77</sup> Dnş. 7.D., T:31.10.2000, E:2000/905, K:2000/2999: "...Başvurunun uygun şekilde ve süresinde yapılmadığına veya uzlaşma komisyonunun yetkisine girmediğine karar verme yetkisi, sekreteryanın raporu üzerine, kendisine başvuruda bulunan uzlaşma komisyonuna aittir. Bu bakımdan; başvurunun uzlaşma komisyonuna iletilmeden davalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne incelenmeksizin reddi, yetkisizlik sebebiyle hukuka aykırıdır."(www.kazanci.com)

verme görevi tanımlanmış olup, mükellefi veya ceza muhatabını hukuksal olarak etkileyecek nitelikte karar alma yetkisi verilmemiştir.

Uzlaşma talebinin esastan incelenmeksizin reddi konusunda uzlaşma komisyonu tarafından verilen kararın hukuki niteliği ise idari işlem olduğu yönündedir. Şöyle ki; uzlaşma komisyonları gerek organik gerekse işlevsel olarak idare tanımına giren kuruluşlar olduklarından, görevleri sırasında almış oldukları kararlar da idari işlem niteliğindedir (Candan, 2006: 322). Zira idari işlem bir hukuki sonuç doğurmak ya da doğmuş bir hukuki sonucu belirtmek için idare tarafından yapılan tek taraflı, icrai ve yürütülmesi zorunlu irade açıklamalarıdır (Yüce, 2017: 110).

Bu bağlamda, uzlaşma komisyonlarının ön inceleme sonucunda verdiği kararlar, hukuksal açıdan tek taraflı idari işlemlerdir ve red kararları ancak uzlaşma komisyonunun iradesini açıklaması ile hukuksal sonuç doğururlar, uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının irade açıklamasına gerek yoktur (Nas, 2008: 128). Yine alınan bu kararlar başka bir makamın onayına gerek olmaksızın mükellefin veya ceza muhatabının hukukuna etki eden yürütülmesi gerekli işlemlerdir (Küçükkaya, 2008: 197).

Bu nedenle, uzlaşma taleplerinin incelenmeksizin reddi yönünde verilen kararlar nitelikleri itibariyle kesin ve yürütülmesi zorunlu tek taraflı idari işlemlerdir ve idari davaya konu edilebilirler. Bu konudaki Danıştay içtihadı da bu yöndedir<sup>78</sup>.

#### **2.4.1.4.5.2.2. Uzlaşma Talebinin İncelenmeksizin Reddinin Sonuçları**

Uzlaşma talebinin esasına geçilmeden reddi, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma hakkını olumsuz etkilediği gibi, dava açma hakkı ve VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hakkı üzerinde de olumsuz etkilere sahiptir.

Uzlaşma talebinin uygun şekilde ve süresi içinde yapılmadığı veya başvurunun yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmadığı gerekçeleriyle talebin reddedilmesi halinde, uzlaşma görüşmelerine başlanması mümkün değildir. Ancak komisyonun red kararı vermesine neden olan aykırılığın mükellef tarafından giderilmesi halinde, mükellef veya ceza muhatabı tekrar uzlaşma talebinde bulunulabilir.

<sup>78</sup> Dnş. 3.D., T:21.05.1986, E: 1986/1079, K: 1986/1373: "Uzlaşma başvurusunun süreaşımı nedeniyle reddi yolundaki uzlaşma komisyonu kararına karşı açılan davanın vergi mahkemesinin görevine girdiği hk".; Dnş. 4.D., T:22.02.1990, E: 1987/3627, K: 1990/660: "Uzlaşma başvurusunu süreaşımı nedeniyle reddeden uzlaşma komisyonu kararında isabet bulunmadığından iptali gerekeceği hk.", Dnş. 9.D., T:15.10.1985, E: 1985/1674, K: 1985/795: "Uzlaşma talebinin reddine ilişkin uzlaşma komisyonu kararının iptali talebiyle açılan davanın, vergi mahkemesinin görevine girdiği hk." (Candan, 2006: 324, dp. 301)

Uzlaşma talebinin mükellefin bizzat kendisi veya resmi vekaletine haiz vekili tarafından yapılmamış olması veya vekilin ya da kanuni temsilcinin mükellefi temsil ettiğine dair belgenin ibraz edilmemesi veya talebin yetkili olmayan komisyona yapılması hali, süresi içinde olmak koşuluyla düzeltilebilecek nitelikteki aykırılıklardır.

Ancak bunun için komisyon tarafından verilen red kararının ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlayan ve bütün bu süre zarfında işlemeye devam eden 30 günlük uzlaşma talep etme süresi içinde mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde bu süre sona erdikten sonra mükellefe tebliğ edilen red kararı, mükellefin düzeltilebilir nitelikteki aykırılıkları düzeltme imkanını kaçırmaya neden olacaktır. Böylece mükellef tekrar uzlaşma talebinde bulunma hakkını kaybedecektir.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanununun 7/1 maddesine göre 30 gündür. Uzlaşma başvuru süreside, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür (VUK, Ek 1/1; UY, md.9). Ancak adli tatilin, dava açma süresinin uzamasına neden olması ve uzlaşma başvuru süresi üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmaması nedeniyle söz konusu sürelerin bitim tarihlerinin hesaplanması konusunda farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddinin ilgilinin dava açma hakkı üzerindeki etkisi çeşitli ihtimaller dahilinde de farklılıklar göstermektedir.

Örneğin, uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddine yönelik kararın ilgiye tebliğ edildiği tarihte hem uzlaşmaya başvuru süresi hem de dava açma süresinin henüz dolmamış olması halinde mükellef red kararına neden olan aykırılığı giderek tekrar uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi dava açma yoluna da gidebilir. Eğer aykırılık giderilmeyecek nitelikte ise ilgili yalnızca dava açma hakkını kullanabilecektir. Diğer bir ihtimalde, red kararının tebliğ edildiği tarihte uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin geçmiş olmasına rağmen adli tatil nedeniyle dava açma hakkının uzamış olması nedeniyle ilgili dava açma hakkını kullanabilecektir. Son olarak, uzlaşma talebinin reddine ilişkin kararın tebliğ edildiği tarihte hem uzlaşmaya başvuru hem de dava açma süresinin bitmiş olması halinde ilgili ne tekrar uzlaşma talebinde bulunabilecek ne de dava açma hakkından yararlanabilecektir.

Ön inceleme neticesinde uzlaşma talebi reddedilen ve ne uzlaşma talebini yenileme ne de dava açma imkanı bulunmayan ilgilinin bu aşamada yapabileceği tek şey red işleminin iptali için dava açmak olacaktır, ancak açılan bu dava salınan vergi ve kesilen cezanın tahsilini kendiliğinden durdurmamaktadır (Küçükkaya, 2008: 200).



Uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddi hakkında verilen karar ilgilinin, VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüz cezalarında indirim yapılmasını öngören cezalarda indirim hakkını da olumsuz etkileyebilmektedir. Cezalarda indirim hakkı için ilgili, ihbarnamenin tebliğden itibaren 30 gün içinde başvuruda bulunabileceği gibi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar da başvuruda bulunabilir. Danıştay içtihadına göre ise bu iki durum dışında indirim hakkının Ek 7'nci maddede öngörülen 15 günlük ek süre içerisinde de kullanılması olanaklı bulunmaktadır (Candan, 2006: 329).<sup>79</sup>

Uzlaşma talebinin reddine ilişkin kararın söz konusu 30 günlük süre içerisinde ilgiye tebliğ edilmesi halinde, ilgili kalan süre içerisinde indirim hakkından yararlanabilir. Tebliğin bu 30 günlük süre içinde yapılmaması halinde ise ilgilinin indirim hakkından yararlanabilmesi ancak red kararının ya bizzat kararı veren komisyon tarafından geri alınması ile ya da yargı yoluyla iptal edilmesi ile mümkün olacaktır.

#### **2.4.1.4.6. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Görüşmeye Çağırılması**

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Uzlaşma görüşmeleri ilk olarak komisyonun talep sahibini, uzlaşma görüşmelerine katılmak üzere, çağrıda bulunmasıyla başlar. Diğer bir ifadeyle, ön inceleme sonucunda uzlaşma talebinde Yönetmeliğin 10/1. maddesinde belirtilen yönlerden bir eksiklik bulunmaması halinde komisyon talep sahibine uzlaşma görüşmelerine katılması için çağrıda bulunur. Bu çağrı komisyonun sekreteryası tarafından, Yönetmeliğin 10/3. maddesinde belirtilen şekilde ve süre içerisinde gerçekleştirilir.

##### **2.4.1.4.6.1. Çağrının Şekli**

Yazılı olarak yapılması öngörülen çağrı ile ilgiliye uzlaşma görüşmelerine bizzat katılması veya resmi vekaletine haiz vekilini bulundurması gerektiği hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati bildirilir (UY, md.10/3). Bu bildirimim uzlaşma görüşmelerinden en az 15 gün önce yapılması gerekmektedir. Ancak mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih,

<sup>79</sup> Dnş. 4. D., T:13.03.1989, E:1988/1409, K:1989/1264; "Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra VUK'un Ek 7'nci maddesinde tanınan on beş günlük ek dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine aynı kanunun 376'ncı maddesi uyarınca indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunulabileceği hk."; Aynı D., T:21.02.1994, E:1992/2367, K:1994/904 (Candan, 2006: 329, dp. 305).

uzlaşma günü olarak da belirlenebilir (UY, md.10/3). Düzenlemede böyle bir sürenin öngörülmesinin amacı, uzlaşma talebinde bulunana bildirilen yer ve zamanda uzlaşma görüşmelerine katılabilmesi için gerekli hazırlığı yapacağı bir zaman bırakılması olabilir (Candan, 2006: 330).

Uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK'un tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir ve tebliğ tarihini ve tebellüğ edenin imzasını içeren alıntı, uzlaşma dosyasına konulur (UY, md.10/4). Yönetmeliğin 11. maddesine göre, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir (UY, md.11/2). Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır (UY, md.11/2).

Uzlaşma görüşmesine çağrı yazısının, VUK'nda belirtilen tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılmaması ve uzlaşma görüşmelerinden en az 15 gün önce ilgiliye tebliğ edilmemiş olması halinde çağrının usulüne uygun olarak yapılmadığı kabul edilir. Bu nokta da usulüne uygun yapılmayan çağrı nedeniyle mükellefin belirtilen tarihte uzlaşma görüşmelerine katılmamış olması mükellefin sorumluluğunda değildir. Yani mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılmaması nedeniyle uzlaşmanın temin edilememiş sayılması yolunda alınan karar sebep yönünden hukuka aykırıdır.

#### **2.4.1.4.6.2. Çağrının Sonuçları**

Uzlaşma görüşmelerinin başlaması için ilgiye yapılan çağrı, talep sahibinin bu çağrıya uyarak uzlaşma görüşmesine katılması ve bu müzakere sonucunda uzlaşmanın sağlanıp, sağlanamaması ile sonuçlanabileceği gibi ilgilinin bu çağrıya uymayarak hiç görüşmeye katılmaması gibi bir sonuçta doğurabilir.

##### **2.4.1.4.6.2.1. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya Uymaması**

Uzlaşma talebinde bulunduğu halde, ilgilinin komisyonun çağrısına icabet etmemesi mümkündür. Bu durumda, Uzlaşma Yönetmeliğinin 10'ncu maddesinin 8. fıkrasının parantez içi hükmüne göre, uzlaşma temin edilememiş sayılır. Talepte bulunan çağrıya uymaması nedeniyle uzlaşmanın temin edilememiş sayılması için; çağrının Yönetmeliği 10/3 maddesinde yer alan hususlara uygun olarak yapılmış olması ve ilgilinin çağrıya uymamasının haklı bir sebebinin olmaması gerekmektedir.

Esasen talepte bulunan çağrıya icabet etmeme sebebinin haklı bir sebebe dayanması ile dayanmaması arasında bir fark yoktur. Her iki durumda da uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Ancak, uzlaşma görüşmelerine katılmama nedenin haklı bir gerekçesi olan mükellefin bu durumu en geç komisyonun toplanma saatinden önce komisyona bildirmesi halinde, komisyonun toplanamayacağı anlaşılmış olduğundan, uzlaşma görüşmeleri başka bir tarihe ertelenir ve ayrıca talep sahibine bildirilir (UY, md.11/1).

Yönetmeliğin 10. maddesinin 8. fıkrasına göre, uzlaşmanın temin edilememesi halinde komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir ve tutanağın bir nüshası mükellefe verilir (UY, md.10/8). Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir (UY, md.10/8).

İlgilinin uzlaşma talebinde bulunduğu halde çağrıya icabet etmemesinin komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi, sadece basit bir durum tespiti değildir. Talepte bulunan iradesi dışında gelişen bu tutanak ayrıca tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Dolayısıyla da bu karara karşı, süresi içinde olmak kaydıyla idari dava açılabilmesi mümkündür. Zira, uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (UY, md.10/9).

#### **2.4.1.4.6.2.2. Uzlaşma Başvurusunda Bulunanın Çağrıya Uyması**

Mükellefin veya resmi vekaletine haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saate toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır (UY, md.10/5). Mükellef uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01/06/1986 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir (UY, md.10/5). Bu durum, komisyonun yeterince aydınlatılması anlamında işlev görebileceği gibi mükellefin psikolojik olarak daha güçlü olması sonucu yaratabilmesi bakımından da olumlu bir durumdur (Taş, 2005: 14). Bu kişiler uzlaşma toplantılarında yalnızca görüş açıklayabilirler, uzlaşma tutanağına imza atma yetkileri yoktur.

Uzlaşma görüşmesi veya uzlaşma talebinin esastan incelenmesi, uzlaşma komisyonunun mükellef veya ceza muhatabıyla olayın derinlemesine tartışılmasını ifade etmektedir (Kocahanoğlu, 1983: 514). Bu görüşmelere katılan tarafların amacı ise şüphesiz söz konusu uyuşmazlığı çözüme kavuşturmaktır. Ancak bu görüşmeler uzlaşmanın sağlanması ile sonuçlanabileceği gibi bir anlaşmaya varılamaması ile de sonuçlanabilir.

Bu bağlamda, Yönetmeliğin 10. maddesine göre uzlaşma görüşmeleri; uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmanın sağlanamaması ve uzlaşmanın temin edilememesi olmak üzere üç farklı şekilde sonuçlanabilir.

#### 2.4.1.4.6.2.2.1. Uzlaşmanın Vaki Olması

Uzlaşmanın vaki olması, tarafların karşılıklı uygun iradesi ile vergi uyuşmazlığının sona erdirilmesidir. Vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı uyuşmazlık konusu vergi ve buna bağlı vergi cezasının tahakkuk edecek miktarı üzerinde anlaşarak söz konusu uyuşmazlığı ortadan kaldırmaktadır. Bu durum, esasen uzlaşma görüşmelerinden alınmak istenen asıl sonuçtur.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşma komisyonu ile talep sahibinin iradeleri tam bir uyum gösterdiğinden bu şekilde oluşan hukuki durumun sözleşme niteliğinde olduğu söylenebilir (Candan, 2006: 337). Bu nedenle tarafların tek yanlı bir tasarrufla uzlaşma tutanağını iptal etmesi ya da uzlaşmadan vazgeçmesi mümkün değildir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararda<sup>80</sup> ”...uzlaşma müessesesini düzenleyen hükümler topluca incelendiğinde, uzlaşmanın sağlandığına ilişkin olarak düzenlenecek olan tutanağın niteliği itibariyle idarenin tek taraflı olarak oluşturduğu idari işlemlerden olmadığı idare ile verginin muhatabı arasında yapılmış bir sözleşme niteliği taşıdığı ve bu nedenle de idarenin tek taraflı olarak oluşturduğu idari işlemleri gibi geri alınamayacağı sonucuna varılmaktadır.” demek suretiyle komisyonun, uzlaşmanın sağlanması sonucunda tutulan tutanak üzerinde tek başına tasarrufta bulunma yetkisinin olmadığını hükme bağlamıştır.

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder ve bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır (UY, md.10/6). Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir, bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir ve bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır (UY, md.10/7).

Tutanağın alt kısmında bir yere “Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ..../..../..../ tarihinde aldım” ibaresi ile mükellef veya vekilin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleşir (UY, md.10/7). Düzenlenen tutanağın bir nüshasının mükellefe verilmesi tebliğ

<sup>80</sup> Dnş. 3. D., T:27.05.1999, E:1998/3766, K:1999/2187 (www.kazanci.com)

hükmündedir ve tahakkuk fişi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, düzenlenen tutanak ayrıca ilgiliye tebliğ edilmez ve tutanakta yazılı tarihe göre ödeme süresi hesaplanır.

#### **2.4.1.4.6.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması**

Uzlaşma komisyonu teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi uzlaşmanın vaki olmadığı, diğer bir ifadeyle uzlaşmanın sağlanamadığı anlamına gelmektedir. Bu durumda, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir (UY, md.10/10). Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem yapılır (UY, md.10/10). Bu yönü ile komisyonun nihai teklifi, dava açma süresinin sonuna kadar geçerli olan ucu açık bir icap niteliğindedir ve ilgilinin bu icabı kabul etmesi halinde uzlaşma sağlanmış olacaktır (Erdem, 2007: 176). Mükellefin nihai teklifi kabul ettiği tarih gecikme faizinin hesaplanması açısından oldukça önemlidir.

Uzlaşmanın temin edilememesi sonucunda tutulan tutanağın hukuki niteliği ile uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle tutulan tutanağın hukuki niteliği birbirinden farklıdır. Komisyonun uzlaşmanın temin edilememesi nedeniyle tuttuğu tutanak tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir ve bu nedenle iptal davasına konu edilebilmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle tutulan tutanak ise her iki tarafın rızasını taşıyan ve tarafların olumsuz iradelerinin tespiti için tutulduğundan dolayı iptal davasına konu edilememektedir.

#### **2.4.1.4.6.2.2.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılması için Yönetmeliğin 10. maddesinin 8. fıkrasının parantez içi hükümde yer alan üç durumdan birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlardan ilki, daha öncede bahsedildiği üzere, mükellefin uzlaşma görüşmesi çağrısına icabet etmemesi yani uzlaşma toplantısına katılmamasıdır. Diğerleri ise ilgilinin çağrıya uyararak uzlaşma görüşmelerine katılması ancak uzlaşma tutanağını imzalamak istememesi veya tutanağı ihtirazi kayıt ile imzalamak istemesidir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde komisyon tarafından, bu durumun tespiti açısından üç nüsha halinde tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası normal şartlar altında mükellefe verilir. Ancak mükellefin görüşmeye katılmaması veya katıldığı halde tutanağı almak istememesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç içinde ilgili vergi dairesine gönderilir (UY, md.10/8).

Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde kendisine tanınan ek 15 günlük dava açma süresinden faydalanabilmesi

için tutanağın ilgiliye tebliğ edilmesi gerekmektedir. Uzlaşmanın temin edilemediğini belirtmek üzere tutulan tutanak esasen komisyonun tek taraflı olarak yaptığı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir ve bu özelliği nedeniyle de idari davaya konu edilebilir.

#### **2.4.1.4.6.2.3. Uzlaşma Tutanağının Kesinliği**

Vergi uyuşmazlıklarının kesin olarak çözümlenmesi amacına hizmet eden uzlaşma müessesesi kararlarının, kesin bir vergi hukuku işlemi olduğu kanun koyucu tarafından hükme bağlanmıştır (Akköy, 1981: 9). VUK'un "*Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği*" başlıklı Ek 6. maddesinin birinci fıkrasında da; uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve vergi dairelerince gereğinin derhal yerine getirileceği, ikinci fıkrasında ise; mükellef veya adına ceza kesilenin, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağı düzenlenmiştir.

Aynı konu Yönetmeliğin 12. maddesinde "*Uzlaşmanın Kesinliği*" yan başlığı ile düzenlenmiştir ve buna göre; "*Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir ve üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette de bulunulamaz*".

Hem kanun maddesinde hem de Yönetmelikte düzenlenen uzlaşma tutanağının kesinliği konusu aslında üç unsur bünyesinde barındırmaktadır. Bunlardan ilki; tutanağın biçimsel kesinliği, yani uzlaşmanın sağlanması durumunda bu durumun tespit edilmesi adına tutulan tutanağın hem komisyon başkan ve üyeleri hem de mükellef veya vekili tarafından imzalanmasıdır. Söz konusu tutanağın hukuki geçerlilik kazanabilmesi için başka bir makamın onayına gerek yoktur. Bu nedenle açıklanan şekilde imzalanan tutanak biçimsel olarak kesindir.

İkincisi; tutanağın vergi dairesini bağlaması, yani söz konusu tutanağın gereğinin vergi dairesince derhal yerine getirilmesi gerekliliğidir. Vergi daireleri uzlaşma komisyonlarından gelen uzlaşma tutanakları üzerinde herhangi bir değişiklik veya düzenleme yapamaz (Erol, 2001: 54). Sonuncusu da; tutanakla tespit edilen hususların kesinliğidir, yani mükellef veya adına ceza kesilenin, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamaması ve hiçbir mercie şikayette bulunamamasıdır.

#### 2.4.1.4.6.2.4. Uzlaşmadaki Hatanın Uzlaşmanın Kesinliğine Etkisi

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesindir ve üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmaz ve şikayette bulunamaz. Bu nedenle, uzlaşmanın sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılan hususların hukuki kesinlik kazanması esastır, ancak uzlaşmada hata yapılmış olması bu duruma istisna teşkil etmektedir (Erdem, 2007: 54).

Bu konu ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş olan bir özelge de<sup>81</sup>; “...vergi sistemimizde hata üzerinden vergi alınmaması esası açık bir şekilde benimsenmiş olup VUK’un 116, 117 ve 118’nci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltilmesine imkan tanınmıştır. Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların

Uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumunda uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması halinde söz konusu hataların 213 sayılı VUK’un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması yönünde, Bakanlık makamından onay alınmış ve uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir.

Bu uygulama kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda üç şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde VUK’un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak

<sup>81</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 09.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı özelge,; Aynı konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı’nın 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı özelgesinde: “...uzlaşmaya mevzu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların 213 sayılı VUK’un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır” şeklindedir.

*uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarın düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesi imkan dahilindedir.”* denilerek uygulamada izlenecek yol belirtilmiştir.

Uzlaşma kapsamında yapılan hataların düzeltilmesini esas alan bu görüş, kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkan tanınmamakta, ancak vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısından hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır (Erdem, 2007: 55).

Uzlaşma tutanaklarının kesinliği ve uzlaşılan tutarların dava konusu edilememesi ve bunlar hakkında hiçbir mercie şikayette bulunulamaması hükmünün istisnasız bir şekilde uygulanması, hatalı işlem üzerinden vergi alınmaması ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşecektir. Ayrıca bilindiği gibi, Anayasamızın 73. maddesine göre *“vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır”*, bu nedenle vergi idaresinin vergi kanunlarında yer almayan bir vergiyi tahsil etmesi mümkün değildir.

Eğer yapılan işlemde kanunda öngörülen türden bir hata yapılmış ise bunun mutlaka düzeltilmesi gerekmektedir, aksi takdirde vergi idaresi kanunda öngörülme-yen bir vergi veya cezayı tahsil etme yoluna gideceğinden Anayasaya aykırı davranmış olacaktır (Küçükkaya, 2008: 216). Bu bağlamda uzlaşma sonuçlarının kesin olduğu konusunda bir tartışma bulunmamakla birlikte, uzlaşmaya konu tarhiyatta bir vergilendirme hatası bulunması durumunda bu kesinlik değerini yitirmektedir (Şahin, 2013).

#### **2.4.1.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları**

Uzlaşmanın sağlanması halinde bu durum hem uzlaşma talep eden açısından, hem de vergi idaresi açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle uzlaşmanın vaki olması mükellef ve idare açısından ayrı ayrı ele alınacak ve uzlaşılan tutarın ödenmesi konusunda bilgi verilecektir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde ise bu durumun uzlaşma hakkı, dava hakkı ve cezalarda indirim hakkı üzerindeki etkisinden ve uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde söz konusu vergi ve cezalarının ödenmesinden bahsedilecektir.

##### **2.4.1.5.1. Uzlaşmanın Vaki Olması**

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmaya varılmasının, uzlaşma talep eden mükellef veya ceza muhatabının dava açma ve cezalarda indirim hakkı üzerinde olumsuz etkileri bulunduğu gibi, uzlaşma görüşmelerinin diğer tarafını oluşturan vergi



idaresinin dava açma ve incelemede bulunma yetkisi üzerinde de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Ayrıca, VUK'un Ek 8. maddesinin 1. fıkrasında uzlaşmanın sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya vergi cezasının ödeme zamanları hakkında düzenleme yapılmıştır.

#### **2.4.1.5.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunan Açısından**

Uzlaşmanın sağlanması, uzlaşma talebinde bulunan mükellef açısından önemli bir takım sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumun, mükellefin dava açma ve cezalarda indirim hakkı üzerindeki etkisi aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

##### **2.4.1.5.1.1.1. Dava Açma Hakkı Üzerinde Etkisi**

VUK'un Ek 7. maddesinin 2. fıkrasına göre; *“Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır”*. Buna göre, mükellef veya ceza muhatabının yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı dava açmış olması, aynı vergi ve ceza için süresi içinde olmak koşuluyla uzlaşma talep etmesine engel değildir. Ancak, uzlaşma sonuçlanıncaya kadar uyumsuzluk konusu vergi ve cezaların yargı yerlerince incelenmemesi ve karara bağlanmaması gerekmektedir. Aksi halde, uyumsuzluğun uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan karara bağlanması halinde, söz konusu karar yok hükmündedir.

Uzlaşmanın vaki olmasıyla yani vergi idaresi ile talep sahibinin anlaşım aralarındaki uyumsuzluğu sonlandırmalarıyla, vergi mahkemesince, davanın konusunun kalmamış bulunması sebebiyle yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir (Candan, 2006: 359). Nitekim Yönetmeliğin 13/3 maddesinde *“Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.”* denilerek, uzlaşma talebinden önce açılan davanın reddedileceği hüküm altına alınmıştır.

Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezaların dava konusu edilemeyeceği hakkındaki düzenleme Ek 7'nci maddenin 3. fıkrasında *“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.”* denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre; yapılan tarhiyat ve kesilen ceza için uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının, uzlaşmanın sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya, bunlardan yalnızca bir üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her

ikisine ve adına sadece ceza kesilmesi nedeniyle yalnızca ceza için uzlaşma talebinde bulunan ilgilinin uzlaştığı cezaya karşı yargı yoluna başvurması mümkün değildir.

Bu bağlamda, yapılan tarhiyat ve kesilen ceza nedeniyle uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmanın vaki olması halinde dava açma yoluna gitmesi mümkün değildir. Kanunlarla açıkça ifade edilen bu durum, aynı zamanda uyuşmazlığın mükellef ile vergi idaresinin karşılıklı görüşmelerle anlaşarak sona erdirilmesinin de bir sonucudur. Bu nedenle, üzerinde özgür iradeler ile anlaşılan bir konunun yeniden nizalı bir duruma getirilmesi ne hukuki yönden ne de dürüstlük yönünden mantıklı değildir (Erol, 2001: 55).

Danıştay bu konu ile ilgili olarak “... uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşmeler sonucunda vergilerin bir kısmı, cezaların ise tamamı kaldırılmak suretiyle uzlaşmanın vaki olduğu ve bu hususun bir tutanakla tespit edildiği taraflar arasında tartışmasızdır. Bu durumda yükümlünün başvurusu üzerine, uzlaşma vaki olduğuna göre artık bu konuda herhangi bir şekilde dava veya şikayet yoluna gidilmesi mümkün olamaz ...” şeklinde vermiş olduğu bir kararla<sup>82</sup>, uzlaşmanın sağlanması halinde mükellefin aynı konu ile ilgili olarak dava açma yoluna gidemeyeceğini hüküm altına almıştır.

Ek 7’nci maddenin 3. fıkrasında yer alan parantez içi hükmüne göre; vergi ve cezalardan yalnızca biri üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine karşı dava açılamaz. Bu konu ile ilgili olarak VDDGK vermiş olduğu bir kararda<sup>83</sup>, “Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kısa sürede ve yargıya intikal ettirmeden sonuçlandırmaktır. Bu nedenle kanunun Ek 7’nci maddesinde; yükümlü ve ceza muhatabının ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açabileceği, vergi ve cezadan birisi üzerinde uzlaşma sağlanmışsa, verginin veya cezanın dava konusu yapılamayacağı ...” şeklindedir<sup>84</sup>.

#### **2.4.1.5.1.1.2. Cezalarda İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi**

VUK’un Ek 9’ncü maddesi aynen; “Bu bölüm uyarınca üzerinde ulaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde hükümleri; hakkında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376. maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur.” şeklindedir.

<sup>82</sup> Dnş. 4.D.,T:25.01.1989, E:1988/1461, K:1989/386 (www.danistay.gov.tr).

<sup>83</sup> DVDDGK, T:19.03.1983, E:1992/118, K:1993/30 (www.kazanci.com).

<sup>84</sup> Dnş. 4.D., T:13.03.2003, E:2002/3936, K:2003/611; Danıştay 9. Dairesi, T:12.10.2004, E:2002/1418, K:2004/4880 “Uzlaşma tutanakları kesin olduğundan, aynı ihbarnamede vergi aslıyla birlikte tebliğ edilen ceza hakkında uzlaşmanın sağlanmamış olması halinde, vergi aslının da kesinleşmiş olacağı hakkında...”

Buna göre üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalarla ilgili olarak, VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hakkından yararlanılması mümkün değildir. Yalnızca, ceza muhatabının uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan etmesi halinde indirim hakkından yararlanabilmesi mümkün olacaktır.

#### 2.4.1.5.1.2. Vergi İdaresi Açısından

Uzlaşmanın vaki olmasının, vergi idaresinin uzlaşmaya konu olan takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkı ve yeniden vergi incelemesinde bulunma hakkı üzerinde bir takım etkileri bulunmaktadır.

VUK'un 377. maddesinin 2. fıkrasına göre; vergi idareleri tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Vergi idaresi, adı geçen komisyonlar tarafından tahmin ve takdir edilen matrahların gerçeği yansıtmadığı; diğer bir ifadeyle olması gereken tutardan düşük olduğu kanısına varmaları halinde bu matrahlara karşı dava açabilirler.

Böyle bir matrah tahmin ve takdir kararına dayanılarak tarh olunan vergi üzerinde mükellefle uzlaşmaya varılması halinde, bu uzlaşma, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin matrahını da kapsadığından vergi idaresinin artık bu matraha karşı idari dava açması olanaksızlaşır (Candan, 2006: 370). Bu konu ile ilgili olarak Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulunun kararı da bu yöndedir. Buna göre: *“Takdir komisyonu tarafından takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve vergi cezası hakkında, uzlaşma sağlanması halinde takdir edilen matrahın azlığından söz edilerek attırılması dileğiyle vergi idaresi tarafından açılan davanın incelenmesi olanağı bulunmamaktadır.”*<sup>85</sup>.

Ancak yalnızca vergi cezasında uzlaşılması, bu vergi cezasının ilgili bulunduğu verginin matrahında da uzlaşma içermediğinden, uzlaşılmayan verginin matrahının tahmin ve takdirine ilişkin komisyon kararına karşı vergi idaresince idari dava açılmasına engel değildir (Candan, 2006: 370).

Uzlaşmanın sağlanması, vergi idaresinin inceleme yapma yetkisini de etkilemektedir. VUK'un 6. maddesinin 2. bendinde hüküm altına alınan *“...üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı”* hususu şüphesiz uzlaşmanın bir diğer tarafını oluşturan vergi idaresini de bağlamaktadır. Bu nedenle, idarenin ihtilaf konusu olaya

<sup>85</sup> Dnş. İ.B.K., T:02.07.1985, E:1985/4, K:1985/5.

yönelik dava açma yoluna gitme imkanı ile birlikte, aynı konuya ilişkin inceleme ya da takdir yolu ile yeni bir hukuki durum yaratma imkanı da bulunmamaktadır (Erdem, 2007: 57). Ancak burada vurgulanması gereken önemli nokta, vergi idaresinin yeniden inceleme yapamayacağı yönündeki yasaklamanın, uzlaşmanın sağlanması ve tutanakla tespit edilmesi halini kapsamıdır.

Bu konu ile ilgili olarak doktrinde hakim olan görüş ise; uzlaşma başvurusuna konu edilen ve üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir sebepten dolayı, vergi idaresinin yeniden vergi incelemesi yapmasına ve bu inceleme sonucuna göre vergi tarh etmesine yasal bir engel olmadığı yönündedir (Candan, 2006:371)<sup>86</sup>. Ancak Danıştay'ın bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu kararlarda bir tutarlılığın olmadığı görülmektedir.

Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen bir kararda<sup>87</sup> “... aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez. İdare, her zaman vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır... Aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyata konu olan bu davada, işin esasının incelenmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme işlemi yapılamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.” denilerek, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza ile ilgili olarak aynı döneme ilişkin farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyatın ortaya çıkması halinde, idarenin yeniden vergi incelemesi yapması konusunda bir sakıncanın olmadığı vurgulanmıştır (Bayar, 2015).

Diğer taraftan, Danıştay'ın bu konu ile ilgili olarak tam tersi yönde verdiği kararlarda<sup>88</sup> bulunmaktadır. Örneğin; “...kanunun amacı göz önünde tutulduğunda, vergi incelemesiyle tespit edilen matrah üzerinden tahakkuk eden vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinden yapılan uzlaşmanın söz konusu matrah ile ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracağına kabulü gerektiği, uzlaşma ile

<sup>86</sup> Şengöz, 1998: 17-19; Erdem, 2007: 57.

<sup>87</sup> DVDDGK, T:13.06.2003, E:2002/592, K:20003/333 (www.kazanci.com)

<sup>88</sup> Dnş. 9.D., E:2000/4207, K:2003/4771, Dnş.. 4.D., 11.01.1996, E: 1994/4274, K:1996/97: “Uzlaşmaya varılan vergilendirme dönemi için daha sonra yeniden veri incelemesi olanak bulunmadığı hakkında hk.”; Dnş. 4.D., T:22.06.1998, E: 1998/93, K:1998/2768: “İnceleme raporu ile tespit edilen matrah üzerinden tarh edilen vergide uzlaştıktan sonra, aynı dönem için ortaya çıkan yeni bilgilere dayanarak, ikinci kez tarhiyat yapılamayacağı hk.”

*yükümlünün salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyuşmazlık yaratmayacağı kabul edildiğine ve bu konuda açık kanun hükmü nedeniyle herhangi bir tereddüt bulunmadığına göre uzlaşmada taraf olan idarenin de dönem vergisi üzerinde uzlaştıktan sonra aynı dönem hakkında inceleme yaparak matrah belirlemesinin uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşeceği, bu durumda uzlaşma ile mükellef veya adına ceza kesilen için kanunda öngörülen kesinlik şartı aynı zamanda işlemi tesis eden idare içinde geçerli olduğundan üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza ödendikten sonra cezanın kaçakçılığa dönüştürülmesine ilişkin işlemde mevzuata uyarlık görülmediği”* şeklindedir. Buna göre Danıştay uzlaşmanın sağlanması halinde aynı dönem için maddi ve hukuki kaynakların farklı olmasına bakılmaksızın idarenin uzlaşma tutanaklarının kesinliği nedeniyle ikinci bir inceleme yapmaması gerektiği yönünde karar vermiştir.

Ancak esasen uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi ve uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden kısmı için yapılması halinde, uzlaşmaya konu olmayan vergi matrahının gerçek miktarının araştırılmasını gerektiren yeni sebeplerin ortaya çıkması durumunda vergi idaresinin yeni bir inceleme başlatması mümkündür (Candan, 2006: 372).

#### **2.4.1.5.1.3. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi**

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın ödenmesi hakkındaki düzenleme VUK’un Ek 8. maddenin 1. fıkrasında *“Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar; uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödenme zamanlarında önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları tamamen veya kısmen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Vergiler için kanuni ödeme zamanı, vergi kanunlarında gösterilen sürelerdir (VUK, md.111/1). Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir (VUK, md.111/2). Vergi cezası için kanuni ödeme zamanı ise, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır (VUK, md.368).

Söz konusu ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçmesi halinde ise ödeme uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir aydır. Bu durumda ödeme zamanının işlemeye başlaması yeterli olup, tamamen geçmiş olması gerekmemektedir.

Uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca VUK’un 112’nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır (GİB, 2007: 24). Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz (VUK, md.112/3). Üzerinde uzlaşılması sonucu tahakkuk

ettirilen vergi ve bu vergiye ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyai cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz (GİB, 2007: 24). Hesaplanan gecikme faizi de uzlaşılan verginin ödenmesi gereken süre içinde ödenir.

#### **2.4.1.5.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi**

Mükellef veya vekilin uzlaşma komisyonun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halleri anlamına gelen uzlaşmanın temin edilememiş sayılması ile (UY, md.8), komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesini ifade eden uzlaşmanın vaki olmaması hali (UY, md.10), etkileri ve sonuçları bakımından birbirlerine benzerlik göstermektedir. Her iki durumda esasen, uzlaşmanın sağlanamadığı anlamına gelmektedir.

Uzlaşmanın sağlanmaması halinin, uzlaşma talep eden ilgilinin; uzlaşma talep etme hakkı, dava açma hakkı ve indirim hakkı üzerinde bir takım etkileri bulunmaktadır. Ayrıca, uzlaşmaya varılamaması halinde uzlaşılamayan vergi ve cezaların ödeme zamanı Uzlaşma Yönetmeliğin 15/b maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.

#### **2.4.1.5.2.1. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Uzlaşma Hakkı Üzerindeki Etkisi**

VUK'un Ek 1. maddesinin 4. cümlesinde hüküm altına alındığı üzere; *“Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulmaz”*. Bu konu Yönetmeliğin 10. maddesinde yalnızca uzlaşmanın temin edilememesi hali ile sınırlı tutulmuşsa da, yönetmelikteki bu eksiklik, kanunla düzenlenen uzlaşmanın vaki olmaması halinde tekrar uzlaşmaya başvurulamayacağı kuralını, etkisiz hale getirmemektedir.

Bu bağlamda görüldüğü üzere; uzlaşma talebinde bulunduğu halde komisyonun çağrısına uymayan yahut uzlaşma toplantısına katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamayan ya da ihtirazi kayıtlı imzalamak isteyen veya uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşma konusunda komisyon ile iradeleri uymayan ilgilinin yapılan tarhiyat ve kesilen ceza hakkında tekrar uzlaşma talep etme hakkı bulunmamaktadır.

Buradaki yasaklama, uzlaşmaya konu olan vergi ve vergi cezasını kapsamaktadır. Yoksa matrahın farklar itibariyle bölünebilmesi halinde matrahın daha önce uzlaşmaya konu edilmeyen kısmı için sonradan, koşulların da tutması halinde, uzlaşma başvurusunda bulunulması mümkündür.

Diğer taraftan, daha önce de bahsedildiği üzere uzlaşmanın temin edilememesi nedeniyle komisyonun tek taraflı iradesiyle tutulan tutanak hakkında söz konusu

tutanağın iptali nedeniyle idari dava açılması mümkündür. Bu noktada bu şekilde dava konusu edilen tutanağın, komisyon kararının, açılan dava sonunda hukuka aykırı bulunması nedeniyle iptaline karara verilmesi halinde komisyonun ilgiye tekrar uzlaşma görüşmeleri yapmak üzere çağrıda bulunması gerekmektedir. Böylece, çağrıya uyan mükellef veya ceza muhatabı için tekrar uzlaşma görüşmelerine katılma imkanı doğmaktadır.

Bunun dışında, uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde ilgili, daha önce uzlaşma talebinde bulunduğu vergi ve vergi cezası için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz.

#### **2.4.1.5.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi**

Uzlaşmaya varılamamasının, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunduğu vergi ve vergi cezaları dolayısıyla yargı yoluna başvurma hakkı üzerinde herhangi bir olumsuz etkisi bulunmamaktadır. Bu konu, VUK'un Ek 7/4 maddesinde *“Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir”* denilmek suretiyle, hüküm altına alınmıştır. Ayrıca söz konusu maddenin devamında, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin bitmiş olması veya belli bir süreden daha az bir sürenin kalmış olması halinde, tutanağın tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye başlayacak olan ek dava açma süresi öngörülmüştür.

Mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma talebinde bulunduğu vergi ve cezaya karşı daha önce dava açmış olabilir. Bu durumda yani uzlaşma talebinden önce dava açılması halinde dava, uzlaşma sonuçlanıncaya kadar vergi mahkemelerince incelenmez, incelenip karara bağlanması halinde ise bu karar yok hükmünde sayılır (VUK, Ek md.7/2). Bu durumda durdurulmuş olan davanın görülmesine, uzlaşmaya varılamaması halinin vergi dairesi tarafından mahkemeye bildirmesi üzerine dava kaldığı yerden tekrar görülmeye başlanır (VUK, Ek md.7/5).

Öte yandan uzlaşma başvurusunda bulunduktan sonra, dava açma süresi içinde, uzlaşma talebinde bulunanın yargı yoluna başvurmamış olması kuvvetle muhtemeldir. Ayrıca uzun süren uzlaşma görüşmeleri nedeniyle uzlaşmaya varılamadığına dair tutanağın mükellefe tebliğ edildiği tarihte idari dava açma süresi bitmiş veya dava açma hakkının kullanılmasını engelleyecek derecede azalmış olabilir. Bu durumda, kanun

koyucu dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalan ilgilinin dava açma hakkını kullanabilmesi için tutanağın tebliğinden itibaren ek 15 günlük dava açma hakkı tanımıştır (VUK, Ek md.7/4). Dolayısıyla, normal dava açma süresinin uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğ tarihi itibarıyla kısmen veya tamamen geçmiş olması, dava açma hakkını engellememektedir (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 108).

Söz konusu madde hükmü incelendiğinde ek dava açma süresinin yalnızca uzlaşmanın vaki olmaması hali ile sınırlı olduğu görülmektedir. Bu nedenle uzlaşmanın temin edilememesi halinde de ek dava açma süresinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasında bir belirsizliğe yol açarak, gerek uygulamada gerekse Danıştay kararlarında bir bütünlüğün oluşmasına engel olmaktadır. Bu nedenle ortaya çıkan bu belirsizliği gidermek adına Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 23.10.1986 tarihinde vermiş olduğu bir kararla<sup>89</sup>, Ek 7'nci madde de öngörülen ek dava açma süresinin uzlaşmanın temin edilememesi halinde de uygulanabileceğini hüküm altına almıştır. Söz konusu İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının yayımından bu yana, uzlaşmaya varılamaması sonucu yaratan durumların tümünde (uzlaşmanın temin edilememiş sayılması ve vaki olmaması) uzlaşma talebinde bulunanın Ek 7'nci madde de öngörülen ek süre içinde, üzerinde uzlaşılmayan vergi veya vergi cezasına karşı yetkili vergi mahkemesinde idari dava açma yoluna gidebilme olanağı vardır (Candan, 2006: 350). Bu konu, 24.08.1999 tarihinde yapılan değişiklik ile Uzlaşma Yönetmeliğinin “*Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma*” yan başlıklı 13. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir<sup>90</sup>.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın vaki olmaması halinde Ek 7'nci maddenin 4'ncü fıkrası ile ilgiliye tanınan ek 15 günlük dava açma sürenin işlemeye başlaması için uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın mükellefe tebliğ zorunlu olup

<sup>89</sup> Dnş. İ.B.K., T:23.10.1986, E:1986/2, K:1986/2; “213 sayılı VUK’un ‘Uzlaşma’ müessesesini düzenleyen hükümleri arasında yer alan Ek 7'nci maddenin birinci fıkrasında ‘Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir’ denilmiş olmasının Ek 5'nci madde de uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda dava açma yoluna gidilmesini engelleyip engellemeyeceği konusunda Danıştay Dokuzuncu Dairesi Kararları ile Üçüncü, Dördüncü, Yedinci Daireler ve Vergi dava Daireleri Genel Kurulu kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın; daha önce dava açılmamışsa, Ek 5'nci maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda Ek 7'nci madde de belli edilen koşullarla dava açılabilmesi yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesine karar verilmiştir.”

<sup>90</sup> “Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve vergi cezası için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.” (UY md. 13/1).



toplantı anında mükellefe elden verilen tutanak tebliğ yerine geçmemekte ve dava açma ile ilgili süreler başlamamaktadır (Durmuş, 2018: 220-221).<sup>91</sup>

Söz konusu süre tutanağın mükellefe tebliğ edildiği günü takip eden günden itibaren işlemeye başlamaktadır (VUK md.18/1)<sup>92</sup>. Mükellefin ek 15 günlük dava açma süresinden yararlanabilmesi için tutanağın ilgiye tebliğ edildiği tarihte genel dava açma süresinin bitimine 15 gün veya 15 günden daha az bir sürenin kalmış olması gerekmektedir. Aksi halde, 15 günden fazla bir sürenin bulunması halinde, mükellefin bu ek dava açma süresini kullanma olanağı bulunmamaktadır.

Daha önce de bahsedildiği üzere uzlaşmaya başvuru süresinin çalışmaya ara verme zamanına rastlamasının uzlaşmaya başvuru süresi üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak ek dava açma süresinin son günün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde ek dava açma süresi çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren 7 gün uzamaktadır<sup>93</sup>.

#### **2.4.1.5.2.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Cezalarda İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi**

Cezalarda indirim, VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında, belirli şartlar dâhilin de, kanunda belirlenen oranlar nispetinde indirim yapılmasını öngören ve ceza muhataplarına tanınan bir haktır. Mükellef veya ceza muhatabının bu haktan faydalanabilmesi için ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün için de başvuruda bulunması gerekmektedir.

Daha öncede belirtildiği üzere cezalarda indirim hakkının kullanılması için öngörülen 30 günlük süre aynı zamanda uzlaşmaya da başvuru süresidir. Ancak, mükellefin bu iki haktan aynı anda faydalanması mümkün değildir. Ek 9. madde de hüküm altına alınan bu husus, aynen: "*Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde hükümleri; hakkında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için*

<sup>91</sup> Dnş. 4.D., T:04.03.2002, E:2001/1561, K:2002/801 "*Olayda ikmalen yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 10.08.2000 günü tebliğ edilmesine üzerine, 08.09.2000 gününde uzlaşma talebinde bulunulmuş, 26.09.2000 günü yapılan toplantıda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine aynı günlük uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak düzenlenerek müştereken imzalanmış ve bir nüshası aynı tarihte şirket temsilcisine verilmiş ise de, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın davacıya tebliğ edilmesi gerekli olduğundan mahkemece, söz konusu tutanağın bir nüshasının toplantı günü şirket temsilcisine verildiğine dair tutanak altındaki teslim şerhi tebliğ tarihi kabul edilerek, davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesinde yasaya uyarlılık bulunmamaktadır.*" (Durmuş, 2018: 221, dp.598).

<sup>92</sup> "*Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son gün tatil saatinde biter.*" (VUK md. 18/1).

<sup>93</sup> Dnş. 11.D., T:13.10.1999, E: 1998/1125, K: 1999/3590; "*213 sayılı VUK'un Ek 7'nci maddesinde öngörülen 15 günlük ek dava açma süresi 2577 sayılı İYUK kanununun 7/1. Maddesinde belirtilen dava açma süreleri içinde değerlendirilmesi gerektiğinden aynı kanununun 8. Maddesi uyarınca ek dava açma süresinin bitiminin çalışmaya ara verme süresine rastlaması halinde de dava açma süresi çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren 7 gün uzamış sayılacaktır.*"

*uzlaşma hükümleri uygulanamaz.*” şeklindedir. Maddenin devamında ise ceza muhatabının uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan etmesi halinde cezalarda indirim hakkından yararlanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir (VUK, Ek md.9).

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda cezalarda indirim hakkından, belirli süreler içinde, yararlanıp yararlanılamayacağı konusunda ise ne kanunda ne de yönetmelikte herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, uzlaşmanın sağlamaması ve buna dair tutanağın 30 günlük süre zarfında tebliğ edilmesi halinde, mükellef kalan süre içinde cezalarda indirim hakkından yararlanabilir. Hatta bu konudaki Danıştay içtihadı<sup>94</sup>, indirim hakkının anılan 15 günlük ek süre içerisinde de kullanılabileceği yönündedir (Candan, 2006: 354).

#### **2.4.1.5.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi Halinde Vergi ve Cezanın Ödenmesi**

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar “... *bu kanunun 112 ve 368. maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde ödenir*” (VUK, Ek md. 8/2).

VUK’un 112. maddesinde vergilerin özel ödeme zamanları; 368’nci maddesinde ise vergi cezalarının ödeme zamanları hüküm altına alınmıştır. İYUK’un 27. maddesinin 8 numaralı bendinde<sup>95</sup> ise, vergi uyuşmazlıkları nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açılması halinde; tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıklanmıştır (İYUK, md. 27/4).

Tüm bu kanun maddeleri göz önünde bulundurulduğunda uzlaşmaya varılmaması halinde, vergi ve vergi cezalarının ödeme zamanlarının belirlenmesinde Ek 7. maddenin 4. fıkrası ile tanınan ek dava açma süresinin kullanılıp kullanılmamasının veya genel dava açma süresinden kalan süre içinde dava açılıp açılmamasının büyük bir öneme sahip olduğu görülmektedir.

<sup>94</sup> Dnş. 4.D., T:13.03.1989, E: 1988/1409, K: 1989/1264: “*Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra, VUK’un Ek 7’nci maddesinde tanınan 15 ek dava açma süresi içerisinde uzlaşmaya konu tarhiyata karşı dava açma yerine, aynı Kanununun 376’nci maddesi uyarınca indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunabileceği h.k.*”; Dnş. 4.D., T:21.02.1994, E: 1992/2367, K: 1994/904 (Candan, 2006: 354, dp. 315).

<sup>95</sup> 4001 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu eski 8. bent 3 numaralı bent haline getirilmiş ancak daha sonra 2012 yılında 6352 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu ise 2 numaralı bentten sonra gelmek üzere eklenen 3 numaralı bent nedeniyle eski 3 numaralı bent 4. bende kaydırılmıştır.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde mükellef veya ceza muhatabı dava açmazsa; *“İkmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir”* (VUK, md.112/1). Vergi cezaları ise dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak 1 ay içinde ödenir (VUK, md.368/1).

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ilgilinin, ister uzlaşmaya başvurmadan önce isterse de ek dava açma süresi içinde dava açmış olması halinde, vergi aslı ve vergi cezası için öngörülen ödeme zamanı; vergi mahkemesi kararı üzerinde vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir aydır (VUK, md.112/3, 368/2).

Ödeme zamanları yukarıda bahsedilen hükümler çerçevesinde belirlenen vergiler için ayrıca; *“Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar* (VUK, md.112/3-a),

*Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir”* (VUK, md.112/3-b).

#### **2.4.1.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bundan önceki kısmında tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi ele alınarak bu müessesenin esasları ve uygulanmasına ilişkin bilgiler verilmiştir. Bu bağlamda, bu bilgilerin daha somut bir hal alması ve konunun daha iyi anlaşılması açısından son on yıllık sayısal veriler ışığında tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun uygulanması ile ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilecektir.

##### **2.4.1.6.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri**

Bilindiği üzere, İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun (2.000.000) ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun (3.000.000) yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuca bağlanmaktadır. Merkezi Uzlaşma Komisyonun, uzlaşma yapma yetkisinin miktar itibarıyla herhangi bir sınırı bulunmamaktadır.

Aşağıda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporlarından yararlanılarak düzenlenen, Merkezi Uzlaşma Komisyonuna son on yıl içinde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularına ait rakamlar tablo halinde yer almaktadır.

**Tablo 2:** Merkezi Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sonuçları (2008-2017)

Yıllar	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oran (%)
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşılmayan	
2008	84	50	34	59,52
2009	36	14	22	38,88
2010	32	26	6	81,25
2011	37	27	10	72,97
2012	12	7	5	58,33
2013	14	4	10	28,57
2014	34	14	20	41,17
2015	22	16	6	72,72
2016	8	6	2	75
2017	18	3	15	16,66

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Buna göre, 2008-2017 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvurular incelendiğinde; en çok başvurunun 84 başvuruyla 2008 yılında gerçekleştiği ve bu başvuruların yaklaşık %60'nda yani yarıdan fazlasında uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir. Uzlaşma başvurularının yıllar itibariyle dalgalı bir halde seyrettiği ve son yılda bir önceki yıla kıyasla önemli bir artışın yaşandığı görülmektedir. En düşük başvurunun ise 8 başvuru ile 2016 yılında yapıldığı ve bu başvurulardan yalnızca 2 tanesi üzerinde uzlaşmanın sağlanamadığı görülmektedir. 2016 yılında yapılan başvuru sayısının bu denli düşük olmasının sebebi ise 6736 sayılı “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun*”<sup>96</sup> yürürlüğe girmesine ve mükelleflerin vergi borçlarını yapılandırmaya ve matrah artırımına başvurmuş olmalarına bağlanabilir.

Son on yıl içinde en yüksek uzlaşma oranı ise %81 ile 2010 yılına aittir. Buda demek oluyor ki; 2010 yılında neredeyse yapılan her 10 başvurudan 8'i uzlaşmayla sonuçlanmıştır. Uzlaşma oranının en düşük olduğu 2017 yılında ise başvuruların %80'nden daha fazlasında uzlaşma sağlanamamıştır.

2017 yılı baz alındığında, bir önceki yıla kıyasla başvuru sayısında %125'lik bir artış olmasına rağmen, uzlaşma oranında ise %58,34'lük bir azalmanın olduğu görülmektedir. Yine aynı yıl için uzlaşma başvurusu 2008 yılına göre %79, uzlaşma

<sup>96</sup> 19.08.2016 tarihli ve 29806 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

oranı ise %43 azalmıştır. Son 10 yılda yapılan toplam 297 başvurunun %56'sında uzlaşmanın sağlandığı, diğer bir ifadeyle 2008-2017 yılları arasında yapılan toplam uzlaşma başvurularının yarısından daha fazla bir kısmında uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

Tablo 3'de 2008-2017 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından gerçekleştirilen uzlaşma görüşmeleri neticesinde kesinleşen vergi ve cezalar yer almaktadır.

**Tablo 3:** Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008-2017)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Kesinleşen Vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Kesinleşen Ceza (%)
2008	783.128.748	253.544.689	32,37	1.001.772.971	6.456.718	0,64
2009	207.615.503	67.449.481	32,48	248.725.829	616.118	0,25
2010	1.221.246.629	129.130.956	10,57	893.738.592	0	0
2011	806.732.862	54.634.707	6,77	1.116.580.834	270.000	0,02
2012	102.491.764	35.748.387	34,87	141.231.911	18.684.773	13,22
2013	78.348.091	10.183.607	12,99	111.038.801	1.100.000	0,99
2014	412.071.662	169.501.397	41,13	479.382.201	5.184.714	1,08
2015	1.278.100.994	403.600.579	31,57	1.477.852.281	6.993.907	0,47
2016	268.766.445	58.960.357	21,93	341.575.433	0	0
2017	3.212.460	3.212.460	100	11.128.389	1.904.432	17,11

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Son on yıl içinde Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu olan en yüksek vergi tutarı 1.278.100.994 TL ile 2015 yılında görülürken, uzlaşma sonucu en yüksek vergi tutarı ise 403.600.579 TL ile yine 2015 yılında görülmektedir. Bu yılda uzlaşma sonucu vergi tutarı her ne kadar en yüksek seviyede olsa da bu yıl için kesinleşen vergi oranı %32'dir. Hiçte azımsanmayacak nitelikte olan bu orana göre uzlaşmaya konu olan toplam verginin %68'i uzlaşma sonucunda ortadan kaldırılmıştır.

Yıllar itibariyle değişkenlik gösteren uzlaşmaya konu vergi tutarının en düşük olduğu yıl 2017 yılıdır. Bu yılda uzlaşmaya konu olan vergi tutarının tamamının uzlaşma sonucunda kesinleştiği diğer bir ifadeyle söz konusu yılda vergi miktarında herhangi bir indirim yapılmadığı görülmektedir. Uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu olan verginin yalnızca %7'sinin kesinleştiği ve uzlaşılan en yüksek vergi oranının olduğu yıl ise 2011'dir. 2011 yılında uzlaşmaya konu olan verginin %93'ünde uzlaşma

sağlanmıştır. 2017 yılından sonra kesinleşen vergi oranının en yüksek olduğu 2014 yılında ise uzlaşmaya konu olan verginin %41'inin kesinleştiği görülmektedir. Bu da 2014 yılında uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %60'nın alımından vazgeçildiği anlamına gelmektedir.

Uzlaşma sonucu vergi cezalarının ise çok büyük bir kısmının neredeyse tamamının, hatta 2010 ve 2016 yıllarında tamamının silindiği görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan ceza miktarının en yüksek olduğu 2015 yılında bu miktarın yalnızca 0,00047 si kesinleşmiştir. Yani ödenmesi gereken ceza miktarı 2015 yılı için uzlaşmaya konu olan ceza tutarının binde biri bile değildir. Uzlaşmaya konu olan cezanın %17'sinin kesinleştiği 2017 yılı ise ceza oranının en yüksek olduğu yıldır. Bu yılda bile ödenmesi gereken vergi cezasının %83'ünden vazgeçildiği görülmektedir.

Son on yılın toplamına baktığımızda ise uzlaşmaya konu olan 5 milyar TL'nin (5.161.715.158) yaklaşık üçte birinin (%32,46), uzlaşmaya konu yaklaşık 6 milyar TL'nin (5.823.027.242) ise yalnızca % 3'nün (3,37) kesinleştiğini görmekteyiz. Daha açık ifadeyle, son on yılda Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu olan her 100 liralık vergi aslının yaklaşık 30 lirası, her 100 liralık vergi cezasının da yaklaşık 3 lirası kesinleşmiştir.

Bu oranlar, uzlaşılan ceza tutarlarındaki yüksekliği gözler önüne sermektedir. Bu bağlamda, komisyonun vergi cezaları konusundaki tutumunun, vergi aslına kıyasla çok daha yüksek oranlar da indirim yapılması yönünde olduğu söylenebilir. Ayrıca uzlaşma oranlarının bu denli yüksek olmasının devletin vergi toplama ve kişilerin vergi ödeme yeteneği ile doğru orantılı olan vergi kapasitesini ve bu kapasitenin kullanım derecesini gösteren vergi gayretini de olumsuz yönde etkileyeceği kanaatindeyiz.

#### **2.4.1.6.2. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri**

2008-2017 yılları itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığının Faaliyet raporlarına göre düzenlenen, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na yapılan uzlaşma başvurularına ait rakamlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4'e göre 2008-2017 yılları arasında Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları yıllar içinde değişiklik göstermektedir. Başvurularda bazı yıllar üst üste iki yıl artış görülürken, ertesi yıl ciddi bir düşüşün olduğu gözlenmektedir. Uzlaşma oranları ise yıllar itibariyle, hemen hemen bir birine yakın rakamlarda seyretmekle birlikte, bu oranda yalnızca 2013-2014 yılları arasında ciddi bir artışın olduğu görülmektedir. Buna göre, son on yılda yapılan en

yüksek başvurunun 2015 yılında yapıldığı ve en yüksek uzlaşma oranının ise %90'la 2012 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

**Tablo 4:** Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sonuçları

Yıllar	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oran (%)
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşılmayan	
2008	111	67	44	60,36
2009	103	73	30	70,87
2010	81	61	20	75,30
2011	72	58	14	80,55
2012	62	56	6	90,32
2013	92	64	28	69,56
2014	158	131	27	82,91
2015	191	143	48	74,86
2016	167	88	79	52,69
2017	110	69	41	62,72

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Değerlendirmeye aldığımız son yıl olan 2017 yılında, bir önceki yıla kıyasla uzlaşma başvurularında %34'lük bir azalmanın olduğu, ancak 2008 yılına göre ise herhangi bir değişikliğin olmadığı görülmektedir. Uzlaşma oranlarında ise bir önceki yıla kıyasla %10'luk, 2008 yılına kıyasla ise %2'lik bir artışın olduğu gözlemlenmektedir. Son on yılda yapılan toplam 1.147 başvurudan %71'inde uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

Tablo 5'te 2008-2017 yılları arasında Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerine ait sonuçlar yer almaktadır.

Buna göre, son on yıl içinde Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonu'nda uzlaşmaya konu olan en yüksek tutarlı vergi aslı ve vergi cezasının 2011 yılına ait olduğu görülmektedir. Yine aynı yıl hem vergi aslı hem de vergi cezası açısından son on yılın en yüksek oranlı indirimlerinin yapıldığı da gözlemlenmektedir. Bu indirimlerle vergi aslının %87'sinden, vergi cezasının ise %99,7'sinden yani hemen hemen tamamından vazgeçilmiştir.

Yine tablo 5 incelendiğinde vergi aslı açısından indirim oranının en düşük olduğu yıl uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %80'nin kesinleştiği 2017 yılıdır. Vergi cezası açısından ise kesinleşen en yüksek oranlı vergi cezasının %18 ile yine 2017 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Buna göre, uzlaşmaya konu olan cezanın en yüksek oranda kesinleştiği 2017 yılında bile, vergi cezasının yaklaşık %82'sinin alımından vazgeçildiği görülmektedir.

**Tablo 5: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008-2017)**

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Kesinleşen Vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Kesinleşen Ceza (%)
2008	136.264.209	34.978.371	25,66	169.732.896	1.142.915	0,67
2009	195.685.932	77.044.148	39,37	290.498.029	1.138.406	0,39
2010	195.820.709	31.145.074	15,90	261.702.180	1.135.436	0,43
2011	221.019.117	28.674.410	12,97	311.719.905	863.700	0,27
2012	35.160.578	15.337.151	43,62	52.219.636	1.586.210	3,03
2013	57.960.840	34.956.925	60,31	80.481.794	2.474.903	3,07
2014	159.020.276	56.030.702	35,23	231.013.160	6.135.589	2,65
2015	87.223.068	51.457.065	58,99	126.887.041	3.892.464	3,06
2016	191.845.974	50.963.086	26,56	265.819.441	12.913.434	4,85
2017	20.992.563	16.649.442	79,31	38.526.694	6.773.494	17,58

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Verileri 2017 yılını temel alarak incelediğimizde, bu yılda hem 2008 (115.271.646) hem de 2016 (170.853.411) yılına kıyasla uzlaşmaya konu olan vergi tutarı açısından büyük bir azalmanın olduğu açıktır. Azalan bu vergi tutarına paralel olarak aynı zamanda uzlaşılan vergi oranı da 2008 yılına kıyasla %54, 2016 yılına kıyasla ise yaklaşık %53 azalmıştır. 2017 yılında vergi cezasında yapılan indirim oranında ise 2008 yılına göre %17, bir önceki yıla göre ise %13 oranında bir düşüş yaşanmıştır.

Son on yılda toplam 1 milyar 300 milyon vergi uzlaşmaya konu edilmiş ve bunun yalnızca %40'ı yani yaklaşık 400 milyonu, uzlaşmaya konu edilen 1 milyar 828 milyon vergi cezasının ise 38 milyonu kesinleşmiştir. Buna göre son on yılda toplam 1 milyar 790 milyon vergi cezasının alımından vazgeçilmiştir. Vergi ve ceza tutarlarının çok büyük bir kısmının alımından vazgeçilmesi ise hiç şüphesiz vergi gayretini olumsuz yönde etkileyecektir. Zira mükelleflerin ve ceza muhataplarının bu kurumun varlığına ve yapılan yüksek tutarlı indirimlere olan güvenleri vergi borçlarını zamanında ve eksiz ödemeleri yönündeki istek ve arzularının azalmasına neden olacaktır.

#### **2.4.1.6.3. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verileri**

Tablo 6'da 2008-2017 yılları arasında Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularına ait veriler yer almaktadır. Bu veriler; Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı hariç) bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvurularından oluşmaktadır.



**Tablo 6:** Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sonuçları (2008-2017)

Yıllar	Dosya Sayısı			Uzlaşma Oran (%)
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşılamayan	
2008	145.426	132.933	12.493	91,40
2009	130.119	111.897	18.222	85,99
2010	129.711	118.322	11.389	91,21
2011	62.242	50.994	11.248	81,93
2012	77.559	73.627	3.932	94,93
2013	94.985	87.905	7.080	92,54
2014	140.576	120.983	19.593	86,06
2015	147.847	139.675	8.172	94,47
2016	98.905	88.599	10.306	89,57
2017	45.777	43.819	1.958	95,72

**Kaynak:** GİB faaliyet raporlarından derlenmiştir.

2008-2017 yılları arasında Türkiye genelindeki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına yapılan en yüksek başvuru sayısının 147.847 başvuruyla 2015 yılında yapıldığı ve bu başvuruların %94'nde uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir. Oldukça yüksek olan bu uzlaşma oranına göre; 2015 yılında mahalli uzlaşma komisyonuna yapılan her 100 başvurunun 94'nde uzlaşmanın sağlandığı rahatlıkla söylenebilir. Son on yılda gerçekleşen en yüksek uzlaşma oranı ise yaklaşık %96 ile 2017 yılına aittir.

2017 yılı baz alındığında, bu yılda uzlaşmaya başvuru sayısında bir önceki yıla göre %54, 2008 yılına göre ise %69 oranında bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Uzlaşma oranında ise yine bir önceki yıla kıyasla %6, 2008 yılına kıyasla ise %4 oranında bir artış yaşanmıştır. Son on yılın toplamına baktığımızda ise toplam 1.073.147 başvurudan 968.754 tanesinde yani yapılan toplam başvurunun yaklaşık %90'nda uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

2008-2017 yılları itibariyle Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerine ait veriler tablo 7'de yer almaktadır.

**Tablo 7:** Türkiye Genelindeki Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2008-2017)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Kesinleşen Vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Kesinleşen Ceza (%)
2008	494.065.962	237.638.524	48,09	703.572.719	30.843.779	4,38
2009	226.628.371	145.640.803	64,26	537.503.246	28.426.598	5,28
2010	249.043.184	145.676.717	58,49	431.814.346	23.241.220	5,38
2011	101.867.808	56.824.269	55,78	187.719.305	10.230.311	5,44
2012	149.113.003	126.059.140	84,53	255.949.116	16.622.061	6,49
2013	317.402.075	240.462.735	75,75	398.668.319	26.373.201	6,61
2014	333.514.613	210.862.780	63,22	559.360.203	30.569.414	5,46
2015	382.785.714	306.925.807	80,18	516.117.470	35.336.088	6,84
2016	479.032.996	243.358.018	50,80	630.806.033	65.029.118	10,30
2017	158.556.742	99.635.922	62,83	256.018.043	35.299.173	13,78

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporlarından Derlenmiştir.

Son on yılda Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinden çıkan sonuçlar incelendiğinde, söz konusu yıllar arasında uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarlarında özellikle 2012-2016 dönemlerinde sürekli bir artışın olduğu, 2017 yılında ise ciddi bir azalmanın olduğu görülmektedir. 2008-2017 yılları itibariyle uzlaşmaya konu olan en yüksek vergi tutarının da, vergi cezasının da 2008 yılına ait olduğu görülmektedir. Bu yılda uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %52'sin, vergi cezasının ise %96'sının alınımından vazgeçildiği görülmektedir. Yani uzlaşmaya konu olan verginin hemen hemen yarısının, vergi cezasının ise neredeyse tamamının uzlaşma komisyonları tarafından silindiği söylenebilir.

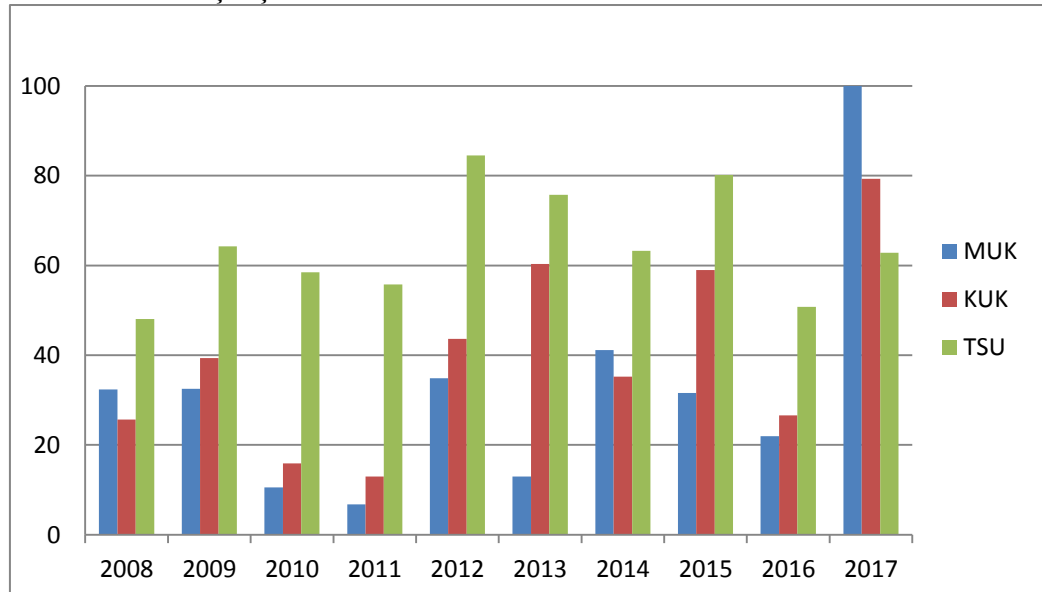
Uzlaşmaya konu olan vergilerde yapılan en yüksek indirim %48 kesinleşen vergi oranı ile yine 2008 yılında yapıldığı görülmektedir. En düşük vergi indirim oranı ise uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %85'nin kesinleştiği 2012 yılına ait olduğu gözlemlenmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi cezalarında yapılan indirim oranları incelendiğinde ise en yüksek indirim oranının %96 ile 2008 yılına, en düşük indirim oranının ise %86 ile 2017 yılına ait olduğu görülmektedir. En düşük indirim oranının yapıldığı 2017 yılında bile uzlaşmaya konu olan vergi cezasının yalnızca %14'nün kesinleştiği görülmektedir. Son on yıl içinde vergi aslında yapılan indirim oranının yıllar itibariyle değişkenlik gösterdiği ancak cezada yapılan indirim oranlarının bir birbirine yakın rakamlardan oluştuğu görülmektedir. Zira ceza indirim oranları arasındaki en

yüksek farkın yaşandığı (2015-2016 ile 2016-2017) yıllarda dahi bu fark yalnızca %3'dür.

Verileri 2017 yılını baz alarak incelediğimizde, uzlaşmaya konu olan vergi tutarında bir önceki yıla kıyasla %67, 2008 yılına kıyasla ise %68'lik bir azalmanın olduğu gözlemlenmektedir. Uzlaşılan vergi oranında ise yine bir önceki yıla oranla %12, 2008 yılına oranla ise %15'lik bir azalmanın olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi cezasında ise 2016 yılına kıyasla %60, 2008 yılına kıyasla ise %64 oranında bir azalma olmuştur. Uzlaşılan ceza oranında ise 2016 yılına göre %3, 2008 yılına göre %9 oranında küçük bir miktarda azalma olduğu görülmektedir.

Son on yılda uzlaşmaya konu olan toplam 2.892.010.468 TL vergi tutarının 1.813.084.715 lirasının kesinleştiği, yani uzlaşmaya konu olan verginin %36'nın alımından vazgeçildiği görülmektedir. Yine son on yılda uzlaşmaya konu olan toplam 4.477.528.800 TL vergi cezasının 301.970.963 lirasının kesinleştiği, yani uzlaşmaya konu olan vergi cezasının yaklaşık %93'nün uzlaşma komisyonunca silindiği görülmektedir.

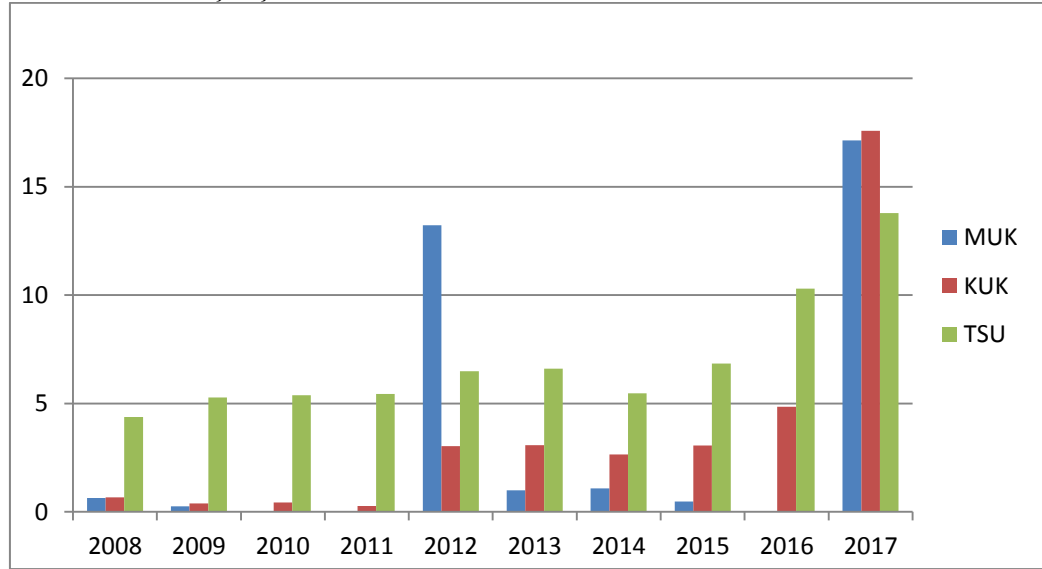
**Şekil 1:** Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında Kesinleşen Vergi Uzlaşma Oranlarının Karşılaştırılması



Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında yapılan görüşmeler sonucunda kesinleşen vergi oranlarının yer aldığı şekilden de anlaşılacağı üzere, yetki sınırı en düşük olan taşradaki uzlaşma komisyonlarının (TSU) vergi aslındaki uzlaşma oranları diğer iki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından daha düşüktür. Öte yandan uzlaşmaya konu verginin 3 milyon TL üzerinde olması halinde yetkili olan Merkezi

Uzlaşma Komisyonu (MUK) vergi uzlaşma oranlarının, yetki sınırı 2 milyon TL ile 3 milyon TL arasında olan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun (KUK) vergi uzlaşma oranlarından yüksek olduğu da görülmektedir. Bu bağlamda, yetki sınırı arttıkça uzlaşılan vergi oranının arttığı diğer bir ifadeyle uzlaşmaya konu olan verginin daha yüksek oranlarda affedildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

**Şekil 2:** Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarında Kesinleşen Vergi Ceza Oranlarının Karşılaştırılması



Yıllar itibariyle bakıldığında kesinleşen en yüksek vergi cezası oranı %18 ile 2017 yılında Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nda gerçekleşmiştir. Bu da demek oluyor ki; tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları tarafından kesinleşen en yüksek vergi cezası oranının olduğu yılda bile uzlaşmaya konu olan vergi cezasının %82'si affedilmiştir. Ayrıca, 2008-2017 yılları arasında uzlaşmaya konu olan vergi cezasının tamamının alımından vazgeçen tek komisyonun Merkezi Uzlaşma Komisyonu olduğu görülmektedir. Diğer iki komisyonda, her ne kadar cüzi miktarlarda vergi ceza tutarları kesinleşse de, söz konusu yıllar itibariyle hiçbir zaman uzlaşmaya konu olan vergi cezasının tamamından vazgeçilmediği görülmektedir. Diğer yandan, son on yıldaki kesinleşen vergi ceza oranlarının tıpkı kesinleşen vergi aslı oranlarında olduğu gibi komisyonların yetki sınırı ile ters orantılı olduğu görülmektedir.

#### 2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Getiriliş Amacı

Tarhiyat öncesi uzlaşma; vergi incelemeleri sırasında, henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar sebebiyle mükellef ile idare arasında ortaya çıkmasına kesin gözüyle bakılan uyuşmazlıkların, daha ortaya çıkmadan karşılıklı ödünlerle anlaşarak çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir. Türk vergi sistemine ilk olarak, 1.1.1986 tarihinde

yürürlüğe girmek üzere 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle giren bu müessese, Vergi Usul Kanunda *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma* başlığıyla Ek 11. madde de düzenlenmiştir.

Mezkur maddenin yürürlük tarihinin 1.1.1986 olmasına rağmen, bu müessesenin fiilen uygulanmaya başlanması 16.02.1987 tarihinde 19374 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan *“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”* ile mümkün olmuştur. Söz konusu Ek 11 nci maddenin yıllar içinde yapılan değişikliklerle birlikte son hali şu şekildedir;

*“Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu madde de yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*

*Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.*

*Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.*

*Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”*

Vergi mevzuatımızda bir uzlaşma müessesesi olduğu halde ikinci bir uzlaşmaya neden ihtiyaç duyulduğu, Kanunun gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir (Şeker,1993);

*“Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefler ile idare arasında görüş ayrılıkları ve anlaşmazlıklara düşülmesi, tatbikatın tabii bir sonucudur.*

*Mükellef ile idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellefler arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.*

*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 anlaşabilme imkânı vermek üzere yeni bir uygulama alanına imkân tanınmıştır.”*

Bu bağlamda tarhiyat öncesi uzlaşma, mükelleflere kanun ile tanınan bir hak olup, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki olası anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının tarh işlemine başlanılmadan giderilmesi ve vergileme olayını daha kısa sürede ve kesin olarak sonuçlandırmak suretiyle vergi tahsilatını hızlandırmak amacıyla öngörülen bir kurum olduğu söylenebilir (Küçükkaya, 2008: 245).

#### **2.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı**

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin kapsamına ve konusuna yönelik çerçeve VUK'un Ek 11. maddesi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin, 2. maddesi ile belirlenmiştir.

Buna göre VUK'un Ek 11. maddesinin 1. fıkrası "*Hazine ve Maliye bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek<sup>97</sup> vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında<sup>98</sup> (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*" şeklindedir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin "Kapsam" başlıklı 2. maddesi ise "*Bu Yönetmeliğin kapsamına, 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 (Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer*" şeklindedir.

Bu iki madde doğrultusunda tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin konusu; tarh yöntemi bakımından, vergi türü bakımından ve ceza türü bakımından olmak üzere üç başlık halinde incelenecektir.

##### **2.4.2.1.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu**

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezaların, VUK'un Ek 11. maddesinden de açıkça anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi sonucunda salınacak vergiler ve kesilecek cezalar olması gerekmektedir. Zira, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bu konuda verilen yetki yalnızca vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan matrah ve matrah farkları ile bunlara ait vergi cezalarını kapsamaktadır.

Bu nedenle; takdir komisyonu kararı üzerine yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar ile idarece tarhiyat ve bu tarhiyata ilişkin olarak kesilecek cezalar gibi bir vergi

<sup>97</sup> 7103 Sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 27.03.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilenler hariç olmak üzere 27.03.2018.

<sup>98</sup> 7103 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli: "Vergilerle kesilecek cezalarda".

incelemesine dayanmayan tarhiyatlar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır (Yücel,1988).

Madde de, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek verginin tarh yöntemi hakkında açık bir anlatımın olmamasına rağmen, VUK'un da vergi incelemelerine dayanılarak yapılabilecek tarhların neler olduğu bellidir (Candan, 2006: 381). Bunlar; 29'uncu maddede yer alan ikmalen vergi tarhı ile 30'uncu madde de yer alan re'sen vergi tarhıdır.

VUK'un 29. maddesine göre, ikmalen vergi tarhının muhakkak bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Yani söz konusu tarh işlemi bir vergi incelemesi sonucunda gerçekleşebileceği gibi bir vergi incelemesine dayanmadan da gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecek ikmalen vergi tarhının vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkan vergi ve vergiye ilişkin cezalar olması gerekmektedir.

Re'sen vergi tarhı ise ya takdir komisyonu tarafından tarh edilen ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergileri kapsamaktadır (VUK, m.30). Her iki durumda da bir vergi incelemesi söz konusu olmasına rağmen bu incelemenin kim tarafından yapıldığı önem kazanmaktadır. Çünkü Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde yer alan usul ve esaslarının tümü, vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler sonucu hesaplanan vergilerle ilgidir (Candan, 2006: 382).

Bu nedenle, takdir komisyonlarınca re'sen yapılan matrah takdirlerine dayalı vergiler veya kesilmesi öngörülen cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın değil tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır (Kitiş, 1989). Ancak inceleme elemanı, takdir komisyonundan sadece belli bir kıymetin değerinin tespitini isterse ve diğer matrah farkları ile birlikte bu değeri raporuna dahil ederse, bu gibi hallerde henüz tarhiyat yapılmadığı için olay tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır (Aksoy, 1991-1992: 298).

#### **2.4.2.1.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu**

VUK'un Ek 11. maddesinde de Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın konusu olarak yalnızca vergi incelemeleri sonucunda oluşan matrah ve matrah farkları nedeniyle salınacak vergiler olduğundan bahsedilmiş ancak konuyla ilgili ayrıntılı bir açıklamada bulunulmamıştır. Bu konu ile ilgili düzenleme Yönetmeliğin "*Kapsam*" başlıklı 2. maddesinde yapılmıştır. Buna göre Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin konusunu

oluşturmaktadır. Aynı yönetmeliğin “*Tanımlar*” başlıklı 4. maddesinin h bendi de vergi sözcüğünden kastedilenin; “*Kanun kapsamına giren ve Bakanlık Vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı fonlar*” olduğu açıklanmıştır. Madde de sözü edilen fonlar, vergi miktarını matrah alan yani vergi üzerinden hesaplanan fon paylarıdır (Candan, 2006: 383).

Bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir husus, vergi incelemeleri sonucunda salınacak bir verginin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olabilmesi için iki önemli unsurun birlikte var olmasını gerektirmesidir. Bunlardan birisi, söz konusu vergi, resim ve harçın Vergi Usul Kanunu kapsamında<sup>99</sup> olması diğeri, ise bu vergi, resim ve harçın Bakanlığa bağlı vergi dairelerince tarha yetkili olmalarıdır. Bu nedenle, belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile VUK’un kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçların tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir (Uluatam ve Methibay, 1999: 221).

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemez (TÖUY, md.2).

#### **2.4.2.1.3.Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu**

VUK’un Ek 11. maddesinin 1. fıkrası Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceğini belirtirken, aynı maddenin parantez içi hükmü ise kaçakçılık fiili ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalarının bu kapsam dâhilin e olmadığını belirtmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı mezkur kanundan aldığı yetki ile çıkardığı yönetmelikte bu konuyu daha kapsamlı bir şekilde ele almaktadır. Yönetmeliğin 2. maddesine göre vergi ziyasına kaçakçılık fiili ile sebebiyet verilmesi halinde kesilen üç kat vergi ziyayı cezası ile bu fiile iştirak edenlere kesilecek olan bir kat vergi ziyayı cezası hariç, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan incelemelere dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim, ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir.

Vergi aslında olduğu gibi vergi cezalarının da, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesi için vergi incelemelerine dayanılarak kesilen cezalar olması ve ayrıca vergi,

<sup>99</sup> VUK’un kapsamına girmekle birlikte vergi, resim, ve harç niteliğinde olmayan kamu alacaklarının, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmelerine olanak yoktur (Candan, 2006: 383-384).



resim ve harçlara ilişkin vergi ziyat cezası olması gerekmektedir. Bu nedenle, kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar, pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilen cezalar, tarhiyat komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerine kesilen cezalar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları<sup>100</sup> tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır (Tecim, 2006: 276).

#### **2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

Uzlaşmanın, komisyonlar vasıtasıyla yapılacağına dair ya da diğer bir ifadeyle vergi idaresinin komisyonlar tarafından temsil edileceğine dair Ek 11. maddede herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konu ile ilgili düzenlemeler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde yer almaktadır. Bu komisyonlar vergi idaresi içinde görev ve yetkileri belirli olan, her biri vergi idaresi elemanı olan üç kişiden oluşmaktadır ve dava ehliyetine sahip bir kuruldur (Başaran, 2008:319).

Tarhiyat öncesi uzlaşma da yetkili komisyonun belirlenmesi, uzlaşmaya konu vergi ve cezanın miktarına göre değil, incelemeyi yapan inceleme elemanının unvanına ve çalıştığı yere göre değişmektedir. Yönetmelikte yer alan üç ayrı komisyon oluşumu, alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

##### **2.4.2.2.1. Merkezi İnceleme Elamanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu**

Merkezi inceleme elamanlarınca yapılan incelemeler neticesinde oluşan komisyonlar, Yönetmeliğin 5. maddesinin de açıklanmıştır:

Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulan uzlaşma komisyonu, Başkanlık tarafından belirlenen ve biri başkan olmak üzere üç Vergi Müfettişinden oluşmaktadır. Başkanlık, Vergi Müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebilir ve Grup Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında başkan dahil üç vergi müfettişinden oluşur. Komisyonun üç Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde ise komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) oluşur.

<sup>100</sup> 27.03.2018 tarihli 30373 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı kanunun 15. maddesinde yer alan düzenleme ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin kapsamından çıkarılmıştır.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyon üyelerinden en kıdemli Vergi Müfettişi komisyon başkanı olur. İncelemeyi yapanlar komisyonlara üye olamazlar ancak komisyon toplantısına açıklama yapmak üzere katılabilirler. Gerektiğinde ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere Vergi Müfettişi talep edebilir. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.

#### **2.4.2.2.2. Mahalli İnceleme Elamanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu**

Vergi incelemesi yapanın mahalli inceleme elemanı olması durumunda oluşturulacak komisyonlar Yönetmeliğin 6. maddesinde açıklanmıştır:

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya görevlendireceği 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 veya görevlendireceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Bu madde kapsamındaki komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon oluşturulabilir. İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına katılabilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde ise bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

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

### **2.4.2.2.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması**

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

### **2.4.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması**

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi isminden de anlaşılacağı üzere tarh işlemi yapılmadan önceki aşamayı yani idari işlemin kesin ve yürütülebilir bir hal almadan önceki aşamasını kapsamaktadır. Dava açma, hata düzeltme ve tarhiyat sonrası uzlaşma gibi diğer alternatif çözüm yolları ise idari işlemin tarh edilmesi ve hatta mükellefe tebliğ edilmesinden sonra kullanılabilen yollardır. Bu nedenle, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesini diğer çözüm yollarından ayıran önemli bir özelliği ortaya çıkmaktadır. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, henüz vergi incelemesi aşamasındaki idari işleme karşı başvurula bilinecek tek yoldur.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için herhangi bir gerekçe gösterilmesine gerek yoktur, vergi incelemesinden kaynaklanan ve kapsama giren vergi ve cezalar açısından belirli süre içinde ön koşulsuz olarak uzlaşmadan yararlanılabilir (Erdem, 2007: 115). Vergi incelemesi ile başlayan ve mükellef veya ceza muhatabının talebi ile devam eden tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin işleyişi, yönetmeliğin üçüncü bölümde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

#### **2.4.2.3.1. Uzlaşma Talebi**

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi esasen nezdinde vergi incelemesi yapılan kişinin bizzat başvurusu ile gerçekleşmektedir. Ancak noterden alınmış vekaletnameye dayanarak mükellefin vekili vasıtasıyla da uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir. Vekilin avukat olması şart değildir, sadece noterden alınmış vekaletnamenin tam yetkili olması gerekmektedir (Aksoy, 1991-1992: 300).

Yine tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde de uzlaşma talebi bunların kanuni temsilcisi marifetiyle yapılmaktadır. Kanuni temsilci, nezdinde inceleme yapılanın medeni hakları kullanma ehliyetinin derecesine göre veli, vasi veya kayyımdır (Candan, 2006: 399). Ayrıca, tasfiye memurunun tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabileceği ve uzlaşma tutanağını imzalayabileceği yönünde Danıştay kararı da mevcuttur<sup>101</sup>.

<sup>101</sup> Dnş. 11. D., T:16.09.1999, E:1998/3255, K: 1999/3150

Uzlaşma talebinin, incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına yazılı olarak yapılması gerekmektedir (TÖUY, md.8/1). Bu nedenle sözlü olarak yapılan uzlaşma başvuruları geçerli değildir ve bu tür talepler için herhangi bir işlem yapılması gerekmemektedir. Ayrıca, bu sayılanlar dışındaki görevlilere, makamlara ve vergi dairesine yapılan uzlaşma taleplerinin süresi içerisinde yetkili vergi inceleme elemanına, bu inceleme elemanın bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına ulaşmış olması koşuluyla, geçerli sayılması gerekir (Candan, 2006: 399). Yazılı talebin posta ile gönderilmesi durumunda dilekçenin yetkili mercie süresi içinde ulaşması gerekmektedir (Erdem, 2007: 119). Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir (TÖUY, md.8/2). Bu nedenle mükellefin ayrıca bir uzlaşma talebinde bulunmasına gerek yoktur.

Uzlaşma talebine ilişkin dilekçede gerekçe yazılmasına gerek yoktur ancak incelemede dikkate alınmayan hususların bulunduğu veya incelemede hata yapıldığı iddia ediliyorsa, bunlara dilekçede yer verilmesinde yarar vardır (Küçükkaya, 2008: 260). Kısmi uzlaşma talebinde bulunması halinde, tutanakta inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangileri için uzlaşma talep edildiği belirtilir (TÖUY, md.15/6).

#### **2.4.2.3.2. Uzlaşma Talep Süresi**

Uzlaşmaya başvuru belirli süreler ile sınırlandırılmıştır. Ancak bu süreler dahilinde yapılan başvurular dikkate alınarak işleme konulmaktadır. Yönetmeliğin 9. maddesinde düzenlenen bu süreler; nezdinde vergi incelemesi yapılan kişiler için ayrı harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemeler için ayrı olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir.

Buna göre; nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖUY, md.9/1). Burada üzerinde durulması gerek önemli nokta, inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmiş sayılabilmesi için hem mükellef hem de vergi inceleme elemanı tarafından imzalanmış olması gerektiğidir. Yani yalnızca inceleme elemanı tarafından imzalanan bir tutanağın düzenlenmiş olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Mükellefin bilgisi dışında harici bilgilere dayanılarak yapılan vergi incelemelerinde ise kendiliğinden uzlaşma talebinde bulunma imkanı bulunmayan mükellef inceleme elemanı tarafından Yönetmeliğin 11. maddesine uygun olarak uzlaşmaya davet edilir. Uzlaşma davetine olumlu bakan mükellefin, tebliğ tarihinden

itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir (TÖUY, md.9/2). On beş günlük süresinin hesaplanması ile ilgili olarak yönetmelikte herhangi bir düzenlemenin bulunmaması nedeniyle, davet yazısının tebliğ edildiği gününün ya da bayram ve resmi tatile denk gelen günlerin bu 15 günlük süreye dahil olup olmadığı konusunda belirsizlikler mevcuttur. Bu nedenle yönetmelikte süreler ile ilgili olarak VUK'un 18'nci maddesine gönderme yapılması gerekmektedir (Candan, 2006: 401).

İnceleme raporunun bir örneğinin de yer aldığı davet yazısının tebliğ, posta veya memur vasıtasıyla yapılabileceği gibi bizzat incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından da yapılabilmektedir. Mükellefin uzlaşma talebinde bulunmaya davet eden inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmemektedir.

İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (TÖUY, md.9/3). Vergi alacağının tehlikeye düşmemesi amacıyla yapılan bu düzenleme yetersiz kalmıştır. Çünkü yönetmelikle yasaklanan sadece harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemeleri kapsamaktadır.

Zira mükellef tarh zamanaşımının bitimine üç ay kala kendiliğinden uzlaşma başvurusunda bulunabilmektedir. Ayrıca uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefin bu başvurusu işleme alınmak zorundadır. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Onbirinci Dairesinin, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi karşılanmayan mükellefin, yönetimin idari bir hizmeti yerine getirmemesinden dolayı yasal bir hakkından yoksun kalacağı yönünde bir kararı<sup>102</sup> da mevcuttur.

Bu nedenle, gerek vergi alacağının zamanaşımına uğrama tehlikesini önlemek gerekse inceleme elemanlarının mükellefleri uzlaşmaya davet etmeyi sürdürmek için, VUK'un da yapılacak bir değişiklik ile zamanaşımını durduran nedenler arasına, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna başvurma eklenebileceği gibi, Yönetmelikte; vergi ve cezaların zamanaşımına uğraması tehlikesi karşısında ilgilinin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin kabul edilmeyeceği yönünde bir düzenleme yapılabilir (Küçükkaya, 2008; 262-263).

#### **2.4.2.3.3. Uzlaşma Gününün Tespiti ve İlgiliye Bildirilmesi**

Vergi incelemesini yapan inceleme elemanı, mükellefin usulüne uygun ve süresi içinde yapılmış olan uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile

<sup>102</sup> Dnş. 11. D., T:22.09.1998, E: 1998/1096, K: 1998/2911.

temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir (TÖUY, md.10).

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerin de, inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etmesi durumunda uzlaşmaya davet yazısı ile birlikte uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarihin de mükellefe uzlaşma görüşmesinden en az 15 gün önce tebliğ edilmesi gerekmektedir (TÖUY, md.10/2, 11/2).

Dolayısıyla, incelemenin mükellefin bilgisi dahilinde yapılması durumunda uzlaşma görüşmelerine davet mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasından sonra ayrı bir yazı ile gerçekleştirildiği halde; incelemenin mükellefin bilgisi dışında cereyan etmesi durumunda mükellef uzlaşma görüşmelerine uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısıyla çağrılmaktadır (Candan, 2006: 404).

Davet yazısının ilgiliye tebliğden itibaren davete icabet etmemesi ya da dilekçe ile tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma istemediği varsayılır ve tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı saklı kalır (Kızılot, 2003: 237).

#### **2.4.2.3.4. Uzlaşma Davetine Uyulmaması**

Mükellefin uzlaşma davetine uymaması hali iki şekilde gerçekleşmektedir. Yönetmeliğin 12. maddesinde hükme bağlanan bu durum ya mükellefin bilinen en son adresine tebliğ yapılamaması ya da yazı ile bildirilen yer ve tarihte mükellefin uzlaşma davetine uymaması şeklinde gerçekleşmektedir. Söz konusu olan iki durumda da uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmamakta ve ayrıca uzlaşma temin edilmemiş sayılmaktadır (TÖUY, md.12).

Aynı madde tebliğ edilememeyi, posta veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi şeklinde açıklamıştır. Uzlaşmanın temin edilememesi durumun da mükelleflerin verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı ortadan kalktığı için bu hükmün fazla sert olduğu düşünülmektedir.

Nitekim, ülkemizde tebligatların çok sağlıklı yapıldığı söylenemeyeceği için mükellefin bildirdiği en son adresine herhangi bir nedenle tebligat yapılamaması uzlaşma gibi hem idarenin hem de mükellefin yararına olabilecek bir fırsatın kaçırılması anlamına gelmektedir (Kızılot, 2003: 239). Bu konudaki sakıncaların giderilebilmesi

için tebliğin mükellefin bilinen en son adresiyle sınırlı kalmaması ve diğer adreslerine de tebliğ yapılması hatta son olarak ilan edilen tebliğ yoluna da başvurulması önerilebilir.

Mükellefin aynı vergi ve ceza için hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma gibi bir şansı yoktur yani iki uzlaşma müessesesinden sadece birini tercih edebilmektedir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirirse bu durumda mükellef uzlaşma talep etmemiş gibi işlem tesis edilir (TÖUY, md.12/3). Dolayısıyla mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı da saklı olmuş olur.

#### **2.4.2.3.5. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi**

Yapılan vergi incelemeleri sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek 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 inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerekğinde bu inceleme raporu ön rapor şeklinde de düzenlenebilir (TÖUY, md.13/1).

Vergi inceleme raporunun ön rapor şeklinde düzenlenmesi, vergi uyuşmazlığının çözüme kavuşturulmasında hızlı ve pratik bir yol olarak görülebilir ancak bu durumun konuya ilişkin gerekçe, tespit ve detayların açık bir şekilde ortaya konulmasını engellemek ve gerek idarenin iç (hukuka uygunluk, kalite, ve performans) denetimine gerekse mükellefin idari işlemleri hukuki dayanakları ile görüp anlamasına engel olabileceği gibi bir takım sakıncaları da içerisinde barındırmaktadır (Erdem, 2012: 401).

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için incelemeyi yapanın mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmesi şarttır (TÖUY, md.13/2). İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz (TÖUY, md.13/3).

Son olarak, uzlaşma görüşmelerinden en az 15 gün önce inceleme raporunun taraflara bildirilmesinin amacı hem uzlaşma komisyonuna hem de uzlaşma talebinde bulunan mükellefe salınacak vergi ve kesilecek cezanın ve dolayısıyla inceleme raporunun hukuka uygunluğu konusunda araştırma yapma imkanı sağlamaktır (Candan, 2006: 104).

#### **2.4.2.3.6. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Komisyonuna Katılabilecek Olanlar**

Biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunluk ile karar verirler (TÖUY, md.14/1). Çoğunluk kararının muhalif üyeyi de bağladığı ve muhalif üyenin tutanağı imzalamaktan imtina edemediği düşünüldüğün de tutanağın, gerekçesinin de belirtilerek karşı oyla imzalanması mümkündür (Erdem, 2007:130).

Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde ise katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir (TÖUY, md.14/2). Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir (TÖUY, md.14/3).

Uzlaşma toplantısına katılabilecek olanlar Yönetmeliğin 15. maddesinde; *“uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir”* şeklinde açıklanmıştır. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar (TÖUY, md.15).

Bu kişilerin uzlaşma görüşmelerine katılabilmeleri için aralarındaki ilişkinin sözleşme, vekaletname gibi hukuki bir belgeyle ortaya konulması ve söz konusu belgenin aslı veya onaylı bir örneğinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyona ibraz edilmesi gerekmektedir ( Ercan, 2009: 230).

#### **2.4.2.4. Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları**

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde, mükellef ile idare arasında uzlaşmaya varılmasının idarenin işlemleri ve mükellefin veya ceza muhatabının hakları üzerinde bir takım etkileri bulunmaktadır.

##### **2.4.2.4.1. Vergi Dairesinin İşlemleri Üzerindeki Etkisi**

Uzlaşmanın sağlanması halinde tutanakla tespit dilen bu durum vergi idaresince derhal yerine getirilir. Uzlaşmaya karşın, vergi idaresi inceleme raporunda takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden veya yeniden inceleme yaparak tarh ve ceza kesme



işlemleri tesisi yoluna gidemez (Candan, 2006: 419)<sup>103</sup>. Vergi idaresi uzlaşılan vergi ve ceza miktarına bağlı kalarak vergi tarh etmek ve ceza kesmek zorundadır.

#### 2.4.2.4.2. Uzlaşma Talebinde Bulunanın Hakları Üzerindeki Etkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunan ilgilinin, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasına karşı başvurma olanağına sahip olduğu dava açma, cezalarda indirim ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma haklarından yararlanma imkanı kalmamaktadır.

##### ➤ *Dava ve idari başvuru hakkı üzerindeki etkisi*

Daha öncede bahsedildiği üzere, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz (TÖUY, md.17/2)<sup>104</sup>. Dolayısıyla uzlaşmaya varılması ve böylece vergi ve ceza miktarının tutanakla tespit edilmesi halini kapsayan bu durum, mükellefin uzlaşılamayan hususlar hakkında dava açma ve idari başvuruda bulunma hakkını da saklı tutmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak Ek 7'nci maddenin 3'ncü fıkrasında yer alan; *“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz”* şeklindeki düzenleme tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi için getirilmemiştir. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak sadece vergide veya sadece cezada uzlaşılması halinde her ikisine birden dava açılamayacağına dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sonucunda üzerinde uzlaşılamayan vergi ve vergi cezasına karşı idari dava açılması mümkündür.

Öte yandan idari başvuru açısından kanunda yer alan yasaklama yalnızca şikayet başvurusunu kapsamaktadır. Bu bağlamda üzerinde uzlaşılan vergi ve vergi cezasında

<sup>103</sup> Dnş. 9.D., 26.04.1994, E:1993/2643, K:1994/2059: *“İnceleme raporuna dayanılarak hesaplanan vergi ve ceza, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ödendiğinden; aynı dönem için yeniden inceleme yapılarak tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceği hk.”*; Dnş. 3.D., 03.02.1994, E: 1993/35, K: 1994/302: *“Tarhiyat öncesi uzlaşılan dönem için aynı re'sen tarh sebebine dayanılarak vergi salınmayacağı hk.”* (Candan, 2006: 419 dp. 337).

<sup>104</sup> Dnş. 4.D., T:29.03.2004, E:2003/769, K:2004/605 *“213 Sayılı VUK'un Ek 11. maddesinde, Maliye Bakanlığı'nın vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı hükme bağlanmış olup bu hükme göre davacı şirket hakkında yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında re'sen tarhi öngörülen vergi, fon payı ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve 01.10.2001 tarihinde uzlaşmanın sağlandığı olayda, üzerinde uzlaşılan konulara ilişkin olarak dava açılamaz.”*

herhangi bir vergi hatasının bulunması halinde ilgili düzeltme başvurusunda bulunabilir. Ancak, red edilen düzeltme başvurusu üzerine mükellef şikayet başvurusunda bulunulmadığı gibi bu başvurunun reddine dair işlemi de dava konusu edememektedir.

➤ *İndirim hakkı üzerindeki etkisi*

Yönetmeliğin 17. maddesinin 3. fıkrasına göre, “Mükellefler bu yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376’ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler”. VUK’un 376. maddesinde düzenlenen ve vergi cezalarında belirli koşullarda indirim yapılmasını öngören cezalarda indirim müessesesi, bir nevi koşulları kanun tarafından önceden belirlenmiş bir uzlaşma kurumudur. Dolayısıyla, üzerinde uzlaşılan bir vergi cezasının yeni bir uzlaşmaya konu edilmesi amaca uygun düşmemektedir (Candan, 2006: 421).

#### **2.4.2.5. Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılamamasının Sonuçları**

Bu konu ile ilgili olarak VUK’nda yer alan düzenleme, kanunun Ek 11. maddesinin 3. bendinde “*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*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, Yönetmeliğin 18. maddesinde ise “*Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler*” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu bağlamda, hem yasal hem de idari düzenlemeye göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde mükellefin veya ceza muhatabının, verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra, yani idarenin yapılan bu işlemi tebliğinden sonra, tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunma olanağı yoktur<sup>105</sup>.

Ancak, uzlaşma konusu edilmesine rağmen uzlaşmanın sağlanamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı mükellefin veya ceza muhatabının dava açma ve cezalarda indirim müessesesine başvuru hakkı bulunmaktadır.

<sup>105</sup> Dnş. 9.D., T:06.06.2007, E:2005/4914, K:2007/2207 “...tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına katılmayan davacı şirketin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmadığından, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin reddine ilişkin dava konusu işlemde isabetsizlik görülmediği...”

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde idare, inceme raporunda yer alan matrah veya matrah farkına göre gerekli tarh işlemlerini yaparak VUK’nda yer alan tebliğ hükümlerine göre ihbarnameyi mükellefe tebellüğ eder. Mükellefin yapılan bu tebliğ üzerine ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde idari dava açma hakkı bulunmaktadır. Danıştay, mükellefin dava hakkını uzlaşmanın temin edilemediğine veya uzlaşmaya varılmadığına dair tutanağın tebliğ tarihini izleyen otuz gün içerisinde, ayrıca tebliğini beklemeden de, kullanabileceği görüşündedir (Candan, 2006: 422-423)<sup>106</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde uzlaşmanın vaki olmaması halinde, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir. Buna göre uzlaşmanın vaki olmamasına rağmen dava açma süresine kadar olan sürede mükellefin hala bir dilekçe ile uzlaşmadan yararlanma imkânı bulunmaktadır (Öztürk ve Yücel, 2015).

#### **2.4.2.6. Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi**

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşılan vergi ve cezanın ödeme zamanı Yönetmeliğin 19. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu madde aynen *“Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.”* şeklindedir.

Ayrıca, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK’un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır (VUK, Ek md.11/2).

<sup>106</sup> Dnş. VDDK, T:14.05.1999, E:1998/298, K:1999/282 *“Davanın açılmasından sonra idarece yapılan işlemlerde, istenen vergi ve cezalarla, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanakla gösterilen vergi ve cezaların, vergi inceleme raporunda salınması ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalarla aynı olması karşısında davacının hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmayacağı açıktır. Bu nedenlerle, ihbarnamenin tebliğ beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın, incelenmeksizin reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır.”*

### 2.4.2.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi

2008-2017 yılları arasında Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında gerçekleşen uzlaşma görüşmelerine ait veriler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 8:** Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2008-2017)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Kesinleşen Vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Kesinleşen Ceza (%)
2008	316.031.030	215.487.089	68,18	502.100.252	21.840.980	4,34
2009	298.672.934	209.488.526	70,13	532.998.530	31.827.670	5,97
2010	---	---	---	---	---	---
2011	---	---	---	---	---	---
2012	578.870.442	443.628.715	76,63	971.494.358	56.223.245	5,78
2013	1.549.420.358	725.155.936	46,80	2.373.432.278	90.813.677	3,82
2014	1.742.391.255	529.738.390	30,40	1.841.132.397	60.234.417	3,27
2015	2.464.222.476	973.203.569	39,49	3.563.887.588	138.749.157	3,89
2016	1.313.673.471	409.977.930	31,20	1.868.196.302	161.430.673	8,64
2017	799.234.626	303.551.158	37,98	1.208.386.889	115.400.488	9,54

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporlarından derlenmiştir (2008,2009); VDK Faaliyet Raporlarından Derlenmiştir (2012,2013,2014,2015,2016,2017).

\*Belirtilen yıllara ait verilere faaliyet raporlarında yer verilmemiştir.

Buna göre söz konusu yıllar itibariyle, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi tutarında özellikle 2012 ile 2015 yılları arasında sürekli bir artışın olduğu görülürken, 2016 yılında ise uzlaşmaya konu olan vergi tutarında özellikle bir önceki yıla kıyasla ciddi bir düşüşün yaşandığı görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan en yüksek tutarlı vergi aslı ve vergi cezasının ise 2015 yılına ait olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarının %77'sin kesinleştiği 2012 yılı ise uzlaşılan vergi oranının en düşük olduğu yıldır. Uzlaşmaya konu olan vergi cezasını %10'nun kesinleştiği 2017 yılı ise uzlaşılan vergi cezasının en düşük olduğu yıldır. Buna göre; 2017 yılında uzlaşmaya konu olan vergi cezasının yaklaşık %90'nun tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu tarafından silindiği görülmektedir.

En yüksek uzlaşma oranlarının yaşandığı yıl ise, hem uzlaşmaya konu olan vergi hem de vergi cezası açısından 2014 yılıdır. Söz konusu bu yılda, uzlaşmaya konu olan verginin %70'i, uzlaşmaya konu olan vergi cezasının ise %97'sinin alımından vazgeçildiği görülmektedir. Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde de görüldüğü üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda da uzlaşmaya konu olan vergi cezalarında

uzlaşmaya konu olan vergi aslına kıyasla daha yüksek oranlarda indirimlerin yapıldığı görülmektedir.

Bu verileri, değerlendirmeye aldığımız son yıl olan 2017 yılını temel alarak incelediğimizde ise uzlaşmaya konu olan vergi tutarında bir önceki yıla kıyasla %40, uzlaşılan vergi oranında ise %7'lik bir düşüşün olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi cezası açısından ise 2017 yılında 2016 yılına kıyasla %35, uzlaşılan ceza oranında ise %0,9'luk bir azalmanın olduğu görülmektedir.

Eksik olan verilerle birlikte, son on yılda tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya konu olan toplam 9.062.516.592 lira verginin 3.807.231.313 lirasının kesinleştiği yani uzlaşmaya konu olan verginin %49'nden vazgeçildiği görülmektedir. Yine son on yılda uzlaşmaya konu olan toplam 12.861.628.594 lira vergi cezasının ise yalnızca 676.520.307 lirasının uzlaşma sonucunda kesinleştiği ve uzlaşmaya konu olan vergi cezasının %94'nin komisyonca silindiği görülmektedir.

7103 sayılı kanundan önce vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin konusuna girmesi, mükelleflere oldukça önemli bir avantaj sağlamaktaydı. Zira, verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra başvuru tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin konusuna giren tek ceza türü vergi ziyai cezasıydı. Ancak yapılan değişiklikle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de kapsamından çıkarılmasıyla, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurularının fazla bir anlamı kalmamıştır (Kıldış, 2018). Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin sağladığı avantajı ortadan kaldırmasına rağmen, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın bir birinden farklı koşul ve içeriklere sahip olmasını engelleyen bu düzenleme, iki uzlaşma türü arasındaki eşitsizliği ortadan kaldırmıştır.

### **2.5. 4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Gümrük ve Tekel Vergileri*" başlıklı 2. maddesinde yer alan "*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesi hükümleri uygulanır*" hükmünde de açıkça anlaşılacağı üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) kapsamında tahsil edilen vergi ve cezalar VUK'nu hükümlerinin kapsamı dışında kalmaktadır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli bir yere sahip olan ve VUK'un 376'ncı

maddesinden sonra gelen Ek maddelerle düzenlenen uzlaşma müessesesi, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve cezaları kapsamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergi ve cezalar açısından yaklaşık 55 yıllık bir geçmişe sahip olan uzlaşma müessesesi gümrük vergi ve cezaları açısından ise oldukça yeni bir kurumdur. Gümrük vergi ve cezalarına yönelik uzlaşma uygulaması ilk olarak 25 Şubat 2011 tarihinde yayımlanan 6111 Sayılı “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”’nun 137. maddesi ile düzenlenmiştir.

Söz konusu madde 4458 sayılı Gümrük Kanununun 244’ncü maddesinde değişiklik yapılması suretiyle uzlaşma müessesesinin gümrük vergi ve cezalarına yönelik olarak da uygulanmasını mümkün hale getirmiştir. Düzenlemeye yönelik usul ve esasların yer aldığı 27 Ağustos 2011 tarihinde yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY) ise 31 Ağustos 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Gümrük Kanunu ile Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen her iki uzlaşma müessesesinin, uygulanmasındaki ortak amaç ise vergi uyuşmazlıkların en kısa süre de çözüme kavuşturulması ve vergi yargı organları üzerindeki iş yükünün hafifletilmesidir. Ancak VUK’nu kapsamında yer alan vergi uyuşmazlıklarından farklı olarak Gümrük uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvurulması mümkün değildir. Bu nedenle, idari aşamaya başvurulmadan yargıya başvurulması halinde merci tecavüzü nedeniyle uzlaşma talebi reddedilmektedir (Karadağ ve Organ, 2014: 373).

### **2.5.1. Uzlaşmanın Kapsamı ve Başvuru Koşulları**

Gümrük uzlaşma müessesesinin kapsamına dair düzenlemenin yer aldığı Gümrük Kanununun 244. maddesinin 1. bendine göre; “*Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile Gümrük Kanunu’nda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında...*” uzlaşmaya başvurulabilmektedir.

Bu bağlamda, gümrük uzlaşmasına konu olabilecek alacaklar GUY’nin giriş kısmında; “*Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergileri ve para cezaları*”(GUY, md.3/a) şeklinde ifade edilirken, gümrük vergileri ise “*İlgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümü*”(GUY, md.3/c) şeklinde ifade edilmektedir.

GUY'ne bağı Ek 1'e göre "Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telif Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Çevre Katkı Payı, Telif Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (ticari olmayan eşya için)" uzlaşma kapsamına girmektedir.

GUY'ne bağı Ek 2'de ise uzlaşma kapsamına giren para cezaları "4458 sayılı Gümrük Kanununun 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241. maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun'un 4. maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51. maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16. maddesi" şeklinde sayılmıştır.

Ancak Ek 1 ve Ek 2 listelerinde belirtilmemesine rağmen gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile GUY'nin yayım tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklarda uzlaşmaya konu olabilmektedir (GUY, md.5/1). Ayrıca, şartlı muafiyet (transit, antrepo, şartlı muafiyet kapsamında dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat) rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali sonucunda doğan alacağın tahsilinin yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içinde, alacağa konu para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir (Korkmaz ve Ünal, 2011).

Gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri bazı mali yükümlülükler (örneğin damga vergisi) ile (GUY, md.6/1), ilgili mevzuat uyarınca alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlandığı durumlar uzlaşmaya konu edilememektedir (GUY, md.6/3). Ayrıca, alacağın 21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olması halinde de uzlaşma talebinde bulunulamaz (GUY, md.6/4). Bu bağlamda, adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı kanunun 3. maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması, adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması, ilgili mahkeme tarafından ceza verilmiş olması hallerinden birinin tespit edilmesi durumunda 5607 sayılı kanunun 3. maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisi olduğu sonucuna varılarak uzlaşma talebi kabul edilmemektedir (Yıldız, 2017: 77).

Uzlaşmaya konu alacaklar hakkında, yükümlü veya ceza muhatabı tarafından söz konusu eksiklik ve aykırılıkların; kanun hükümlerine yeterince nüfus edememekten veya Kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı veya ihtilaf konusu

olayda yargı kararı ile idarenin görüş farklılığının olduğu, hususları ileri sürülerek uzlaşma talebinde bulunulabilir (GUY, md.4/2).

Yükümlü tarafından yapılan beyanın; ilgili gümrük idaresi tarafından kontrolü, ikinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü, ikinci kontrol ve sonradan kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi ve alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü uzlaşma kapsamındadır (GUY, md.4/3).

### **2.5.2. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili, Sorumlulukları ve Yetkisi**

Gümrük uzlaşma talepleri, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları tarafından değerlendirilmektedir (GUY, md.7/1). Üyelerin tamamının katılımıyla toplanan her iki komisyon da toplam üç üyeden oluşmakta ve oy çokluğu ile karar vermektedirler (GUY, md.7/4). Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonların da, Bölge Müdürü veya belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık ederken (GUY, md.7/2), Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında ise Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü komisyona başkanlık etmektedir (GUY, md.7/3).

Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarına katılacak diğer iki (başkan hariç) üye Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenmektedir (GUY, md.7/2).

Merkezi Uzlaşma Komisyonlarına katılacak başkan haricinde diğer iki üye ise Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Müsteşar tarafından belirlenmektedir (GUY, md.7/3).

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapar (GUY, md.7/5). Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulur (GUY, md.7/3). Uzlaşma Komisyonları, 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamaz. Birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde ise bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir (GUY, md.7/7).

Uzlaşma komisyonu başkanları; komisyonların usulüne uygun oluşturulmasını, komisyon çalışmalarının mevzuata uygunluğunu, komisyon çalışmalarının gizliliğini,



komisyon çalışmalarının hızlı ve güvenli sonuçlandırılmasından sorumludurlar (GUY, md.8).

Uzlaşma başvurularının konusu 500.000. – TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000. – TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkilidir (GUY, md.9/1). Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır (GUY, md.9/2).

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tespitinde; her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı, beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı, aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü, dikkate alınır (GUY, md.9/3).

Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması esastır ve aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınmaktadır (GUY, md.9/4). Ayrıca belirtilen tutarların tespitinde fer'i alacaklar dikkate alınmamaktadır (GUY, md.9/5).

### **2.5.3. Uzlaşma Talebi ve Süreler**

Uzlaşma talebi, uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine dilekçe yoluyla yapılmaktadır ve dilekçenin taahhütlü posta ile de gönderilmesi mümkündür (GUY, md.10/1). Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde bulunabilir (GUY, md.12).

İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabilir ancak iştirak sebebiyle uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder (GUY, md.10/2). Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine

yapılmış olması halinde, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir<sup>107</sup> (GUY, md.10/3).

Uzlaşma talepleri, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanunun 242 nci maddesinde belirtilen on beş günlük itiraz süresi içinde yapılır (GUY, md.11/1). Gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması halinde, uzlaşma başvurusunda, gümrük vergileri veya cezalara ilişkin en son tebliğ tarihi esas alınır (GUY, md.11/2).

Öte yandan gümrük vergilerine ilişkin zamanaşımı süresi 3 yıldır. Bu nedenle eksik veya hiç vergi ödenmemesi ve bunun tespit edilerek mükellefe tebliğ edilmesi halinde mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün için de vergiyi ödemesi gerekmektedir. Uyuşmazlık halinde ise mükellefin yine aynı süre içerisinde itiraz etme hakkı bulunmaktadır.

Uzlaşma komisyonu sekretaryası uzlaşma taleplerini öncelikle usul yönünden bir incelemeye tabi tutmaktadır. Yapılan incelemede; başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı, başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı, alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği, uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı, hususları değerlendirilir (GUY, md.13/1). Usule ilişkin koşulları taşımayan talepler değerlendirmeye alınmaz ve bu durum ilgisine elektronik yolla veya yazıyla tebliğ edilir.

Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir (GUY, md.13/2). Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilir (GUY, md.13/2). Verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde ise talep reddedilir (GUY, md.13/2).

Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idari işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir (GUY, md.13/3). Uzlaşma talebinde bulunulan alacağın hatalı olduğunun tespit edilmesi halinde, durum gerekçesi ile birlikte yükümlüye bildirilir ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır (GUY, md.13/7).

<sup>107</sup> Dnş. VDDGK, T:05.03.2010, E:2009/88, K:2010/76 “Gümrükler Genel Müdürlüğünce duyurulan genelge uyarınca 4458 Sayılı Kanununun 242. maddesindeki itiraz mercilerinde hata yapılması halinde yanlış mercie yapılan başvuru tarihinin merciiine başvuru tarihi olarak kabulü gerektiği hk.”

#### 2.5.4. Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılması hususu, en az beş gün önceden (yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih) yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla komisyon sekreteryası tarafından yükümlüye tebliğ edilir (GUY, md.16/1). Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde ise uzlaşma görüşmelerine başlanır (GUY, md.16/3).

Uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır (GUY, md.15/1). Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde ise temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir (GUY, md.15/1). Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir (GUY, md.15/1).

Yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilir ancak uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dâhil, katılacak kişi sayısı üçü geçemez (GUY, md.15/3). Tutanaklara imza atma yetkisi olan kişi veya kişilerin yanında uzlaşma komisyonu toplantılarına katılan diğer kişi veya kişiler, görüşmede hazır bulunanlar olarak, uzlaşma tutanağına imza atarlar (GUY, md.15/3).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir (GUY, md.17/1). Yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağını toplantı başlamadan önce komisyona bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, yükümlüye daha sonra bildirilecek bir tarihe ertelenebilir (GUY, md.17/2). Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde toplantıya, aynı gün veya sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihte devam edilir (GUY, md.17/3).

Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde sonuçlandırılması esastır ancak, yönetmeliğin 17/3 maddesinde belirtilen nedenlere

bağlı olarak belirtilen süre aşılabılır (GUY, md.18/1). Bu durumda, söz konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar Komisyon çalışmalarına devam eder (GUY, md.18/1).

Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerine yapılan uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde, takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılır ve söz konusu sürelerin hesaplanmasında ilk yapılan uzlaşma başvuru tarihi esas alınır (GUY, md.18/2).

### **2.5.5. Uzlaşma Başvurusu Sonuçları**

Uzlaşmanın sağlanması halinde tutanakla tespit edilen hükümler kesindir ve gereği ilgili gümrük müdürlüğüne derhal yerine getirilir (GUY, md.21/1). Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir (GUY, md.21/2). Uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşma tutarının tutanağın mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır (GUY, md.24/3). Uzlaşılan cezalar hakkında 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17. maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indirimi uygulanmaz (GUY, md.23).

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz (GUY, md.21/3). Uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanuna göre daha sonra ceza hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliğinin 579 uncu maddesine göre işlem yapılır (GUY, md.21/3). Uzlaşma komisyonu çalışmaları gizlidir (GUY, md.21/4).

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun nihai teklifi tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir yükümlünün, uzlaşma talebi nedeniyle duran süreleri de dikkate almak kaydıyla, itiraz süresinin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne

bildirilmesi halinde, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (GUY, md.16/6).

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren itiraz/dava yoluna gidebilir (GUY, md.22/1). İtiraz ve dava yoluna ilişkin hususlar gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümlere tabidir (GUY, md.22/2). Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (GUY, md.22/3).

Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanununun 242. maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244. maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz (GUY, md.25/1). Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanununun 242. maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir ancak, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz (GUY, md.25/1).

Gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşyaya ilişkin tahakkuk eden alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ayrıca talep edilmesi şartıyla, tahakkuk eden alacaklar teminata bağlanarak eşya yükümlüsüne teslim edilebilir (GUY, md.26/1). Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise teminat iade edilir (GUY, md.26/2). Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise genel hükümlere göre işlem yapılır (GUY, md.26/3).

## **2.6. Mahalli İdareler Kapsamında Uzlaşma Müessesesi**

213 sayılı VUK'un 1. maddesinde hüküm altına alındığı üzere il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimlerin aksine VUK'nu kapsamında yer almaktadır. Bu bağlamda VUK'nda ek maddeler halinde düzenlenen uzlaşma uygulaması il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için de uygulanmaktadır.

VUK'un Ek 1. maddesinin son hükmü *“Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu olabilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri*

*ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.*” şeklindedir. Bu hükme göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma uygulamaları Hazine ve Maliye Bakanlığı Uzlaşma Yönetmeliğine göre, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma uygulamaları ise İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğine göre yapılmaktadır.

Ancak İçişleri Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi oldukça gecikmeli olarak kullanmıştır. Zira uzlaşma müessesesi 205 sayılı kanun ile 1963 yılında vergi sistemimize girmesine rağmen, İçişleri Bakanlığı “İl Özel idareleri ile Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliğini”<sup>108</sup> 5 Aralık 1987 tarihinde yani 24 yıllık bir gecikme ile “Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğini”<sup>109</sup> ise 01.08.2003 tarihinde yani 40 yıllık bir gecikme ile çıkarmıştır.

İçişleri Bakanlığı yayımladığı 1 seri nolu Genel Tebliğ ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların asıllarını uzlaşma dışında bırakırken ağır kusur, kusur ve kaçakçılık cezalarını ise uzlaşma kapsamı içine almıştır. Ancak daha sonra İçişleri Bakanlığı, Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği’ni çıkararak bu durumu düzeltmiştir. Böylece il özel idareleri ve belediyeler tarafından ikmalen, re’sen ve idarece tarh ve tebliğ edilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Uzlaşma konusunda belirleyici temel mevzuat hiç kuşkusuz VUK’dur. Ancak daha öncede bahsedildiği gibi il özel idareleri ve belediyeler ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği esas alınmaktadır. 01.08.2003 tarihinde 25186 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bu yönetmeliğin 5. maddesinde yer alan düzenlemeye dayanılarak İçişleri Bakanlığı 29.06.2004 tarihinde 25507 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra nolu İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği’ni çıkarmıştır. Uzlaşma konusunda bu Tebliğ’de belirtilmeyen ve tereddüte düşülen diğer hususlar hakkında ise Tebliğ’in 5. maddesinde belirtildiği üzere, VUK’nda yer alan uzlaşma hükümleri ve Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri uygulanacaktır.

<sup>108</sup> İl Özel idareleri ile Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliği, 5 Aralık 1987 tarih ve 19655 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

<sup>109</sup> Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğini, 01.08.2003 tarih ve 25168 Sayılı RG’de yayımlanmıştır.

### 2.6.1. Uzlaşmanın Kapsamı ve Başvuru Koşulları

Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin (MİUY) 2. maddesine göre uzlaşmanın kapsamı, il özel idareleri ve belediyeler tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarından oluşmaktadır (MİUY, md.2). Yine aynı maddenin parantez içi hükmünü göre usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçaklık fiili nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ise uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Ayrıca kanuni süresi içinde yapılan beyan üzerinden, tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar ile tahakkuku tahsile bağlı bulunan vergi, resim ve harçlar üzerinde uzlaşma yapılması mümkün değildir (İl Özl. İdr. ve Bld. Uzl. Tebliği, 1. Kısım).

Bu bağlamda il özel idareleri ile belediyelerin uzlaşma kapsamına giren gelirleri, İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği'nin 1. kısmında maddeler halinde sayılmıştır:

#### A) İl özel idareleri gelirleri

1. Taş Ocakları Harç ve Resimleri,
2. Bina İnşaat ve Yapı Kullanma İzni Harcı,
3. Maden Suları Resim ve Temettü Payları.

#### B) Belediye gelirleri

1. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu uyarınca tahsil edilen bina ve arazi vergileri,

2. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca tahsilatı doğrudan belediyeler tarafından yapılan gelirlerden;

a) Vergiler; İlan ve Reklam Vergisi, Haberleşme Vergisi, Eğlence Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi,

b) Harçlar; İşgal Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Kaynak Suları Harcı, Tellallık Harcı, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, Bina İnşaat Harcı ve Çeşitli harçlar; Kayıt ve Suret Harcı, İmar ile ilgili harçlar; Parselasyon Harcı, İfraz ve Tevhit Harcı, İşyeri Açma İzin Harcı, Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı, Sağlık Belgesi Harcı.

Ayrıca, yeni bir tebliğe gerek kalmaksızın başka kanunlarda il özel idareleri ve belediye geliri olarak kabul edilecek ve bu idarelerce tarh ve tahakkuk edilecek diğer vergi, resim ve harç asıllarına ilişkin olarak özel kanunlarında belirtilen kanuni hadlerin altına düşmemek kaydıyla vergi asılları ile bunlara ilişkin olarak kesilecek

*vergi ziyat cezalarında da uzlaşmaya gidilebilecektir* (İl Özl. İdr. ve Bld. Uzl. Tebliği, 1. Kısım).

Beyannamenin zamanında verilememesi ve verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi hallerinde belediyeler verginin ikmalen, re'sen ve idarece tarhi yoluna gitmektedir ve mükelleflere vergi ve ceza ihbarnameleri düzenlenmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin uzlaşmaya başvurabilmeleri ve uzlaşma hükümlerinden faydalanabilmeleri için vergi ve ceza ihbarnamelerinin VUK'nu hükümlerine uygun olarak düzenlenmesi ve mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir.

### **2.6.2. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili, Sorumlulukları ve Yetkisi**

İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarının üst sınırının belirlenmesi hususunda İçişleri Bakanlığı yetkilidir (MİUY, md.5/1). Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarının üst sınırı genel tebliğler ile belirlenir (MİUY, md.5/2).

Uzlaşma komisyonlarının teşkili ile ilgili düzenleme, Yönetmeliğin 6. maddesinde yer almaktadır. Buna göre mahalli idareler bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için uzlaşma komisyonları; *“İl özel idarelerinde valinin görevlendireceği genel sekreter veya genel sekreter yardımcısının başkanlığında, vali tarafından mali hizmetler biriminden seçilecek iki memur üyeden,*

*Büyükşehir belediyesinde başkanın görevlendireceği genel sekreter, genel sekreter yardımcısı veya daire başkanının başkanlığında, belediye gelir şube müdürü, diğer belediyelerde ise başkanın veya görevlendireceği başkan yardımcısının başkanlığında mali hizmetler müdürü, mali hizmetler müdürü olmayan yerlerde muhasebeci ile belediye encümenince mali hizmetler biriminden seçilecek bir memur üyeden müteşekkil üçer üyeden”* oluşmaktadır.

Üyelerinin tamamının katılımıyla toplanan bu komisyonlar, çoğunlukla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde ise vekalet edenler komisyonda görev yaparlar (MİUY, md.6/4).

### **2.6.3. Uzlaşma Talebi ve Süreler**

Uzlaşma talebinin, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellef veya ceza muhatabının bizzat kendisi veya resmi vekaletine haiz vekili vasıtası ile yetkili uzlaşma komisyonuna yazı ile yapılması gerekmektedir (MİUY, md.7/1). Dilekçe, doğrudan uzlaşma komisyonuna verilebileceği gibi posta ile taahhütlü



olarak da gönderilmesi mümkündür. Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır ve kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz (MİUY, md.7/2).

İdareyi temsil eden ve kesilmiş olan cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış olan uzlaşma komisyonları bilindiği üzere bir yargı organı değildir ve bu nedenle, uzlaşma komisyonuna başvuracak ve mükellef veya ceza muhatabı adına görüşmelere katılarak onlar adına hareket edecek kişinin avukat olması gerekmemektedir. Bu kişilerin, Noterlik Kanununun 60. maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına kesilen ceza miktarında uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye sahip olmaları yeterlidir (MİUY, md.7/3).

#### **2.6.4. Uzlaşma Görüşmeleri**

Uzlaşma talepleri komisyona intikal ettirmeden önce sekreteryaya<sup>110</sup> tarafından talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı incelenir. Bu inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edilmesi halinde talep reddedilir (MİUY, md.10/2).

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde ise uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini buldurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile en az on beş gün önceden (mükellefin istemesi halinde daha önceki bir tarih) mükellefe bildirilir (MİUY, md.10/3).

Uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK'nu tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir ve tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı belgesi uzlaşma dosyasına konulur (MİUY, md.10/4). Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde, uzlaşma görüşmelerine başlanır (MİUY, md.10/5).

Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci veya 1.6.1989 gün ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu da buldurabilir ancak bu kişiler yalnızca görüşlerini açıklamak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına katılabilirler, uzlaşma ile ilgili tutanakları imzalayamazlar (İl Özl. İdr. ve Bld. Uzl. Tebliği, 3. Kısım).

<sup>110</sup> Uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetlerini il özel idareleri ve belediyelerin mali hizmetlerle ilgili birimleri tarafından yerine getirilmektedir (MİUY md.8).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağına anlaşılmaması halinde, yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir (MİUY, md.11). Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir (MİUY, md.11). Bu durum, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır (MİUY, md.11).

### **2.6.5. Uzlaşma Başvurusu Sonuçları**

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit eder ve bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır (MİUY, md.10/5). Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir, bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere mali hizmetler birimine aynı gün intikal ettirilir ve bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyalarda saklanır (MİUY, md.10/6).

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği mali hizmetler birimince derhal yerine getirilir (MİUY, md.12/1). Uzlaşma tutanağının mali hizmetler birimine intikali üzerine tarih ve tebliğ edilmiş olan vergi ve ceza, uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilir (MİUY, md.12/2).

Uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ edilmesi halinde kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmesi halinde ise uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (MİUY, md.14/a). Uzlaşma üzerine tahakkuk ettirilen vergiler ve bu vergilere ilişkin hesaplanan gecikme faizleri ile cezanın vadesinde ödenmemesi ise uzlaşmayı geçersiz kılmamakta ve ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre işlem yapılmaktadır (Çetin, 2014: 80).

Uzlaşma sağlanmadığı takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir (MİUY, md.10/7). Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir (MİUY, md.10/7). Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde, tutanağın iki örneği mali hizmetler birimine gönderilir (MİUY, md.10/7). Uzlaşmanın

sağlanamaması halinde, vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (MİUY, md.10/8).

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda) komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir (MİUY, md.10/9). Mükellef dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile mali hizmetler birimine bildirdiği takdirde, bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem yapılır (MİUY, md.10/9).

Mükellef ve ceza muhatabı, yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden yalnızca birisinden faydalanabilir. Bu nedenle, uzlaşma talebinde bulunan mükellef, ancak uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Kanunun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir (MİUY, md.13).

## **2.7. Uzlaşma Müessesesine Yönelik Eleştiriler**

Uzlaşma kurumu ile vergi uyuşmazlıklarının bir an önce çözüme kavuşturulması, kamu alacağının en kısa sürede hazineye intikali ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmıştır. Ancak tüm bu olumlu yanlarına karşın uzlaşma kurumunun eleştirildiği bazı noktalar da bulunmaktadır.

### **2.7.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi**

Devlet ile vergi borçlusunun ters yöndeki menfaatlerinin sınırlandırılması ile bir dengenin sağlanması ihtiyacı tarih boyunca devam etmiştir (Kırman, 2002: 5). Vergilendirmede kanunilik ilkesi, vergi kanunlarında tipi ve cezası belirtilmeyen bir davranışın, aynen Ceza Hukuku'nda olduğu gibi örf ve adet kurallarına, hukukun genel ilkelerine dayanılarak ya da kıyaslama yapmak suretiyle suç sayılmaması ve cezalandırılmaması şeklinde tanımlanabilir (Candan, 2010: 12).

Anayasa'mızın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen verginin yasallığı ilkesine göre "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*". Kanunilik ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Tekbaş, 2010: 173). Bu ilke, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir (Doğrusöz, 1998: 137-138). Dolayısıyla bu ilke ile idarenin keyfi ve sınırsız ölçülerde hareket etmesi engellenmek istenmiş ve ayrıca bu ilkenin bir gereği olarak idareye herhangi bir takdir yetkisi tanınmamıştır.

Verginin tarafları açısından büyük önem taşıyan bu ilke; vergi alacaklısı için belli normların saptanmasına, vergi borçlusu içinde hukuk güvenliğinin sağlanmasına neden olmaktadır (Saygılıoğlu, 1986). Diğer bir ifadeyle, devletin vergilendirme yetkisini kullandığı sırada tesis edeceği işlemler bakımından bireyi koruyucu işlevler gördüğü gibi devlete de vergi kanunları çerçevesinde doğan alacak haklarını tahsil ve talep hakkı vermektedir (Kumrulu, 1989: 15).

Yasallık ilkesi ile sağlanmak istenen, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızasına uygun tarzda, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesini öngörerek hukukun üstünlüğü güvencesini hissettirmektir (Öz, 2004: 76).

Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılmasını ve Anayasaya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir (Erdem, 2007: 8). O halde bir verginin kanun ile konulmuş sayılabilmesi için onun ana öğelerini oluşturan; verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisnalar, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin tümüyle kanunlarda yer alması gerekmektedir (Güneş, 2014: 134). Dolayısıyla, uzlaşmanın sadece kanunla düzenlenmiş olması yeterli değildir, kanun metninde de aynı zamanda uzlaşma ile ilgili temel düzenlemelere de yer verilmesi gerekmektedir (Üzeltürk, 2007).

Öte yandan, düzenlemeye ilişkin sınırlar kanunla belirlenmedikçe, yürütme organı tüzüklerle olduğu gibi yönetmeliklerle de vergilendirmenin ana öğelerine ilişkin düzenlemelerde bulunamayacaktır (Güneş, 2014: 134). Ancak uzlaşma kurumunda, sadece kanun koyucunun iradesinde olan vergiyi kanunla kaldırma yetkisi, kanun koyucu tarafından değil Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde düzenlenen uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarla gerçekleştirilmektedir (Öz, 2004: 141). Bu nedenle, uzlaşma komisyonlarının kanunda düzenlenmemesine rağmen yönetmeliğe dayanarak kullandıkları bu takdir yetkisi kanunilik ilkesine aykırılık içermektedir.

Kanunilik ilkesinin bir istinasını oluşturan ve Anayasanın 73/4 maddesinde düzenlenmek suretiyle Cumhurbaşkanına<sup>111</sup> tanımlanan takdir yetkisinin sınırları, adı geçen kanun maddesinde belirtildiği halde uzlaşma komisyonları için herhangi bir

<sup>111</sup> 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16. maddesiyle, bu fıkrada yer alan “*Bakanlar Kuruluna*” ibaresi “*Cumhurbaşkanına*” şeklinde değiştirilmiştir.

sınırlama getirilmemiştir. Bu durum da yürütme organı içerisinde yer alan vergi uzlaşma komisyonlarının, vergi ve cezayı tamamen sıfırlayabilecek kadar geniş bir yetki verilmesine neden olmakta ve vergileme de kanunilik ilkesini zedelemektedir (Kalaycı, 2013: 92).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda ortaya çıkan neticenin, objektif kriterlerden ziyade komisyon üyelerinin o günkü ruh hali, uzlaşma görüşmelerinin gidişatı yani mükellefin komisyonu ikna kabiliyeti ya da mükellefin kendini ifade edebilme şekli gibi subjektif etkenlere bağı olarak değişmesi, idarenin uzlaşma görüşmeleri sırasında keyfi ve sınırsız kararlar verdiğini de açıkça ortaya koymaktadır.

Uzlaşma müessesesinin kanunilik ilkesini zedelediği bir diğer nokta da bağı yetkiyle donatılmış ve takdir yetkisi olmayan idarenin, vergi kanunlarına göre doğmuş ve toplanması gereken bir vergiyi toplamamasıdır. Ayrıca vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati açıkça verginin kanunilik ilkesine aykırılık içermektedir (Öncel vd., 2009: 171).

Uzlaşma kurumu iknaya ve pazarlığa dayanan bir kurum olması itibariyle vergilendirmenin dayandığı, verginin yasallığı ilkesinin hukuk devletinin temel bir özelliği olması açısından hukuk devleti ile bağlantısını sağlayan ve onun bir boyutu olan zorlama (cebir) unsuru ile de çelişmektedir (Güneş, 2014: 206).

### **2.7.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi**

Hukukun temel ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesine, “Kanun Önünde Eşitlik” başlığıyla Anayasanın 10. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; “*Herkes dil, ırk, 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 hareket etmek zorundadır*”. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere eşitlik ilkesinin amacı, kişilerin kanun önünde eşit olmasını yani aynı işlemlere tabi tutulmasını sağlamak böylece herhangi bir sınıf, zümre veya kişiye ayrıcalık tanınmasını diğer bir ifadeyle ayrıcalıklı davranılmasını önlemektir.

Eşitlik ilkesinin şekli ve maddi olmak üzere iki anlamı vardır. Şekli anlamı, hiçbir kişisel özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasını ifade ederken, maddi anlamı ise aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulmasını ifade etmektedir (Tekbaş, 2010: 153).

Vergide eşitlik ilkesinden ilk olarak anlaşılması gereken ise fertlerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri ile katılmalarıdır, yani aynı ödeme gücüne sahip olanların

aynı miktarda, farklı ödeme gücüne sahip olanların ise farklı miktarda vergi ödemesi kastedilmektedir (Kelecioğlu, 2001). Anayasa Mahkemesi'nin de bu konudaki görüşü<sup>112</sup> herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olmasından ziyade, benzer koşullar içinde olan özdeş nitelikte bulunan durumların kanunlarca aynı işleme uyruk tutulması yönündedir (Güneş, 2014: 128).

Eşitlik ilkesi, vergi mükelleflerine yönelik farklı vergi muamelelerine izin verilmemesi şeklinde ortaya çıkarak, ayrımcılık yapılmamasının bir sonucunu oluşturmaktadır (Gerçek vd., 2014: 93). Verginin yasallığı ilkesi ile yakın ilişki içinde olan eşitlik ilkesi, bazı kişilere kanun da belirtilmeyen bir vergi koymamak, o kişilere aynı hukuksal durumda bulunan diğer kişiler karşısında eşit olmayan keyfi işlem yapmamak anlamına gelmektedir (Çağan, 1992: 149).

Ancak vergi sistemimiz içerisinde önemli bir yere sahip olan ve sıklıkla başvurulmuş uzlaşma müessesesi, uzlaşmaya giden ve gitmeyen mükellef açısından bir eşitsizliği neden olurken, ayrıca uzlaşmaya başvuran aynı durumdaki mükellefler için de bir eşitsizliği neden olabilmektedir. Şöyle ki; kanunlar karşısında her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşma yoluna giderek diğerinden daha az vergi ödeyebilmektedir. Ya da uzlaşmaya başvuran iki mükelleften biri için uzlaşma sağlanırken, diğeri için uzlaşmanın sağlanamaması Anayasanın 10. maddesi ile güvence altına alınan eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir.

Tüm bunlara ek olarak, devletin kendi eliyle koyduğu vergi ve cezadan yine kendi eliyle almaktan vazgeçmesi bu vergilerin ödenemeyecek nitelikte olduğunu ve böylece Anayasa da yer alan ödeme gücü ilkesine aykırı hareket edildiğini kabul etmek anlamına gelmektedir.

### **2.7.3. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Açısından Uzlaşma Müessesesi**

Kuvvetler ayrılığı ya da diğer adıyla güçler ayrılığı ilkesi, devletin egemenlik gücünden kaynaklanan yetkilerinin, yine devletin üç erki olan yasama, yürütme ve yargı organları arasında paylaşılması temeline dayanmaktadır. Kişilere hukuki güvenlik sağlayan bu ilke bu yönüyle de önemli bir fonksiyonu bünyesinde barındırmaktadır.

Yasama organı, devlet faaliyetlerinin içinde kalması gereken sınırları belirleyen hukuk kurallarını ihdas eder, yürütme organı bu kuralların hayata geçirilmesi hususunda yetkili ve sorumludur, yargı organı ise bu uygulamalardan kaynaklanan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturulmasını sağlamaktadır (Gökpınar, 2016: 79-80).

<sup>112</sup> AYM, T:15.10.2009, E: 2006/119, K: 2009/145, 08.01.2010 Tarihli ve 27456 Sayılı RG'de yayımlanmıştır.

Kuvvetler ayrılığı kuramı, her üç gücün ayrı organlara verilmesini ve bu organların mümkün olduğunca birbirinden bağımsız olmasını savunmaktadır (Gözübüyük, 2004; 78). Kuvvetler ayrılığının benimsenmiş olduğu ülkemizde de bu organların görev alanları Anayasa da kesin çizgilerle birbirinden ayrılmıştır. Buna göre; yasama yetkisi, Türk Milleti adına TBMM'dir ve bu yetki devredilemez (AY, md.7), yürütme yetkisi ve görevi ise Cumhurbaşkanı<sup>113</sup> tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir (AY, md.8), yargı yetkisi de Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır (AY, md.9).

Günümüzde sosyal devlet ve müdahaleci devlet anlayışının da gelişmesiyle ekonomiye çabuk ve etkin müdahale zorunluluğu yürütme organın özellikle vergilendirme alanında güçlendirilmesini gerekli kılmış olsa da yargı organının işlevi yasama ve yürütme organlarının işlevlerinden ayrı ve bağımsız tutulmaktadır (Öncel vd., 2009: 36-37).

Kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak, mükellef ile idare arasındaki vergisel uyuşmazlıkların asıl çözüm yeri yargı organlarıdır. Ancak yargı organlarına gitmeden mükellefle idare arasında uyuşmazlığın idari aşamada çözümü sağlan uzlaşma müessesesi tam da bu noktada yargı organın görev alanına giren bir işlem tesis ettiği için kuvvetler ayrılığı ilkesini aykırıdır.

#### **2.7.4. Vergi Cezalarının Etkinliği Açısından Uzlaşma Müessesesi**

Kamusal ihtiyaçların finansmanı sağlamak amacıyla, vergide adalet ve eşitlik ilkesinin de bir gereği olarak, herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Yani başka bir ifadeyle, vergisel yükümlülüğün belirlenmesinde kullanılan temel araç mali güçtür ve bu gücün doğru bir şekilde belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi cezalarının uygulanmasındaki amaç ise mükellefin mali gücüne ulaşmak ya da bir gelir elde etmekten ziyade kural dışı davranışın önüne geçilerek vergi sisteminin daha sağlıklı ve adaletli bir şekilde işlemlerini sağlamak ve vergisel amaçların gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktır.

Dolayısıyla, vergi ceza sisteminin amacı vergi kanunlarına aykırı hareketlerin önlenmesi, kişilere ödevlerinin hatırlatılması ve mevzuata aykırı ve hatalı davranışların kınanması suretiyle caydırıcılık bazında vergi sisteminin kendisinden beklenen amacı gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını sağlamaktır (Erdem, 2005: 81).

<sup>113</sup> 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16. maddesiyle, bu fıkrada yer alan “ve Bakanlar Kurulu” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi aslında ve cezalarda ne ölçüde indirim yapılacağı uzlaşma komisyonlarının yetki alanına girmektedir ve vergi suçlarının karşılığı olarak ihdas edilen vergi cezaları uzlaşma sistemi ile tamamen veya kısmen ortadan kaldırılmaktadır ( Durgut, 2007: 112).

Ancak, mükellefle idarenin karşılıklı ödünlerle pazarlık yapması suretiyle uyumsuzluğu ortadan kaldırması amacına hizmet eden uzlaşma müessesesi bir yandan cezaların caydırıcılık özelliğini olumsuz yönde etkilemekte diğer yandan Anayasa da yer alan cezaların kanuniliği ilkesini zedelemektedir. Zira bu ilkeye göre cezalar ancak yasama organı tarafından konulur ve idarenin bu cezaları ortadan kaldırma ya da bu cezalar üzerinden herhangi bir indirimde bulunma gibi bir yetkisi yoktur.

Kaldı ki uzlaşma kapsamındaki cezalar yönünden, uzlaşma çalışması çerçevesinde cezaya neden olan fiilin varlığı ya da yokluğu, niteliği veya gerçek durumu üzerinde durulmamakta, cezanın kaynağındaki fiil üzerinde anlaşmaya varılamamakta, sadece ceza üzerinde pazarlık yapılması suretiyle bir anlamda, vergi aslının tahsili için cezadan ödün verilmektedir ( Erdem, 2005: 87).

Bu durum da vergi ceza sistemini ve dolayısıyla cezaların caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren, vergisini zamanında ödeyen mükellef ile vergi kaçırın ve yükümlüklerini ya eksik ya da hiç yerine getirmeyen mükelleflerin bir tutulması anlamına gelmektedir. Bu durumda iki mükellef arasında haksızlığa ve dolayısıyla rekabet eşitsizliğine neden olmakta ve ayrıca vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir.

Kişilerin kanunlara uygun davranmalarını sağlamak amacına hizmet eden cezaların, uzlaşma yoluyla neredeyse sıfırlanacak kadar bir indirime tabi tutulması mükellefleri bir nevi vergi kaçırmaya ve kayıt dışı ekonomiye teşvik etmektedir. Zira vergi kaçırın mükellefler, vergi idaresi ile uzlaşmaları halinde kesilecek cezaların tamamının veya tamamına yakınının silineceğini hatta verginin aslından da indirim yapılabileceğini ve ayrıca çoğu zaman normalde ödemesi gereken verginin altında dahi vergi ödeyeceklerini bildiklerinden vergi kaçırmaya devam etmektedirler (Polat, 2015).

#### **2.7.5. Vergi İnceleme Elemanları Açısından Uzlaşma Müessesesi**

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde mükellef bildirimleri kural olarak vergi incelemesi yoluyla denetlenmektedir. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır (Öncel vd., 2009:



100). Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK, md.134).

Vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek mahiyetlerinin, Vergi Hukukuna uygunluklarının, mükelleflerce noksan bırakılan kayıt ve işlemlerin, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerinin tespiti suretiyle ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yöneliktir (Candan, 2006: 153).

Ancak, bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer taraftan da mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde “*ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesi yoluyla ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimli olarak öderim*” düşüncesine yönelterek sorumsuzca davranmaya yönlendiren uzlaşma müessesesi, denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (Organ, 2006: 169). Tablo 8’de Türkiye’de ilgili yıllardaki vergi inceleme oranlarına yer verilmiştir.

**Tablo 9:** Türkiye’deki Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2013	2.460.281	71.352	2.90
2014	2.472.658	55.284	2.24
2015	2.527.084	58.676	2.32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68

**Kaynak:** VDK, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 43.

Tablo 9’de de görüldüğü üzere, vergi inceleme oranlarının yaklaşık %2-%3 oranlarında olduğu ülkemizde zaten incelemeye tabi tutulma ihtimali düşük olan mükelleflerin uzlaşma müessesesinin varlığı ile de yükümlüklerini yerine getirmek gibi bir çekincesi kalmamaktadır. Ayrıca vergi inceleme elemanlarının büyük uğraşalar sonunca hazırladığı inceleme raporları uzlaşma yoluyla etkisiz hale getirilmekte ve vergi incelemeleri için harcanan emek ve zaman bir anlamda israf edilmiş olmaktadır (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 75). Bu durumda vergi inceleme elemanlarının çalışma istek ve arzularını olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi inceleme elemanlarının büyük bir özveriyle çalışarak ulaştıkları sonuçların uzlaşma görüşmelerin de yok sayılması ve tüm o emeklerin bir çırpıda silinmesi, teknik nedenlerden ötürü zaten az sayıda yapılabilen vergi incelemelerinin isteksiz ve dolayısıyla verimsiz bir şekilde yapılmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, uzlaşma komisyonlarınca tespit edilecek indirim miktarlarının, hiçbir zaman vergi incelemelerinden beklenen amacı ve vergi incelemesinin etkinliğini ortadan kaldıracak seviyede olmaması gerekmektedir ( Büyükkayalar, 1987: 48).

## 2.8. Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar

Uzlaşma müessesesi, daha öncede bahsettiğimiz üzere haklı sebeplere dayanan çeşitli eleştirilere maruz kalmaktadır. Ancak bu eleştirilere rağmen hem idare, hem mükellef, hem de yargı organları açısından sağladığı faydalar da yadsınamaz. Bu nedenle, Anayasa da yer alan temel vergileme ilkelerine aykırı olmasına rağmen elli yılı aşkın bir süredir uygulanmasına devam edilmektedir. Bir takım sakıncaları bünyesinde barındıran uzlaşma müessesesinin bu olumlu yanları ve sağladığı faydalar aşağıda, gerek uyumsuzluğun tarafları olan idare ve mükellef açısından gerekse yargı organı açısından açıklanmaya çalışılmıştır.

### 2.8.1. İdare Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar

Kamu harcamalarının finansmanında büyük bir paya sahip olmaları nedeniyle devlet için önemli bir gelir kaynağı haline gelen vergilerin bir an önce hazineye intikali de önemli bir hal almıştır. Vergilemede verimlilik ilkesinin de benimsenmesine neden olan bu durum, olması gerekenden az ama zamanında toplanan verginin, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanan vergiye tercih edilmesi anlamına gelmektedir. Zira devletin zamanında yapması gereken ve ertelemeyeceği kamusal harcamaları bir an evvel finansa etmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, hazine adına vergiyi toplamakla görevli olan vergi idaresi uzlaşma müessesesi yoluyla şüpheli hale gelebilecek ya da değer kaybına uğrayabilecek bu vergilerin toplanmasını sağlamaktadır. Dava açılması halinde, vergi mahkemesinde görülen bir davanın ortalama 138 gün<sup>114</sup> sürdüğü de düşünüldüğünde, idare hem bu davaya emek ve zaman harcama külfetinden kurtulmuş olacak hem de davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi ve cezayı tahsil etmiş olacaktır. Ayrıca idare, davanın mükellef tarafından kazanılması halinde ödemesi gereken giderlerden de kurtulmuş olacaktır.

Öte yandan yani yargıya intikal eden uyumsuzluğun idare lehine sonuçlanması halinde ise idare, vergi ve cezayı ancak yıllar sonra tahsil etme imkanı bulabilecektir. Bu da kamu alacağının süratle tahsilini engelleyen ve vergilemede verimlilik ilkesine tamamen ters düşen bir durumdur. Kaldı ki bu süre zarfında çıkan bir af kanunu ile idarenin uzlaşma yoluyla tahsil edebileceği vergi ve cezayı hiç tahsil edememe gibi bir durumla karşılaşması ihtimalide söz konusudur.

<sup>114</sup> [www.adliscil.adalet.gov.tr](http://www.adliscil.adalet.gov.tr), Adli İstatistikler 2016 (E.T.03.05.2018).

Uzlaşma müessesesi vasıtasıyla, sürekli yükümlüleriyle uyuşmazlık içinde olan bir idare görüntüsü de ortadan kalkabilecektir ki bunun yükümlü psikolojisi üzerindeki olumlu etkilerini de göz ardı etmemek gerekmektedir (Dönmez, 2000: 86). Ayrıca uyuşmazlığın barışçıl bir yol olan uzlaşma ile çözümlenmesi idare ile mükellefin birbirlerine karşı olan güven ve anlayış duygularının gelişmesini sağlayarak vergi sisteminin yerleşmesine de katkıda bulunabilir.

Uzlaşma müessesesinin idareye sağladığı bu faydalar dışında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin ayrıca sağladığı bir fayda daha mevcuttur. İnceleme elemanının görev yükünü arttıran ancak idarenin görev yükünü hafifleten bu işlem inceleme elemanı tarafından düzenlenen inceleme tutanağının tahakkuk fişi yerine geçmesi nedeniyle idarenin vergiyi ve cezayı tahsil etmek dışında herhangi bir işlem yapmasına gerek kalmaması durumudur.

### **2.8.2. Mükellef Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar**

Mükellefin ödemesi gereken vergi ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulmasını sağlayan uzlaşma müessesesi mükellefler tarafından oldukça tercih edilen bir idari çözüm yoludur. Uzlaşma müessesesinin uyuşmazlıkları dava açma yoluna oranla daha kısa sürede çözüme kavuşturması mükellefin hem zaman hem de emek kaybına uğramasını engellemektedir. Bu durum da mükellefin manevi yönden rahatlamasına neden olmakta ve mükellefi olumlu yönde etkileyerek kendi işlerine daha fazla konsantre olmasını sağlamaktadır.

Zaman ve para açısından diğer yollara kıyasla daha ekonomik olmasının yanı sıra yargıdaki zamanın uzun olması ve yargı süresinde gecikme faizi ve yargılama giderlerinden tasarruf gibi sebepler de mükellefleri uzlaşma müessesesine yönlendirmektedir (Türkkot, 2005: 28). Örneğin; 2016 yılı adli sicil istatistiklerine göre vergi mahkemesinde bir davanın ortalama görülme süresinin 138, Danıştay da ise 349 gün olduğu bilinmektedir. Buna göre mükellefin uyuşmazlığı Danıştay'a da taşıdığı varsayıldığında, bir davanın sonuçlanması ortalama 487 gün sürmektedir.

Uzlaşma görüşmelerinin de ise uyuşmazlık genellikle ilk toplantıda çözüme bağlanmaktadır. Bu nedenle mükellef her ne kadar haklı da olsa dava bir belirsizlik içerir ve mükellefin dava açması halinde, davayı kaybetme olasılığının yanı sıra ayrıca ödeyeceği gecikme faizinin de uzlaşmaya oranla oldukça fazla olacağı açıktır. Buna göre mükellefin davayı kaybetmesi durumunun da katlanması gereken giderlerin artmasına karşın, uzlaşmaya başvurması ve uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise katlanması

gereken herhangi bir gider kalmamaktadır. Ayrıca süresi içinde dava açma hakkı da saklı kalmaktadır.

Vergi davalarının kural olarak dosya üzerinden görülmesi mükellefin görüş açıklayamamasına neden olmakta ve bu durum da inisiyatifin büyük ölçüde mahkemeye geçmesine neden olmaktadır. Uzlaşma müessesesi ise mükellef ile idarenin karşılıklı görüşmelerine dayanmakta ve hatta mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile mali müşavirini görüş açıklamak üzere uzlaşma toplantısının da hazır bulundurabilmektedir. Dolayısıyla yüz yüze müzakerenin yapıldığı uzlaşma toplantısında yükümlü, meramını anlatabilmek açısından dosya üzerinden incelemelerin yapıldığı dava yoluna kıyasla daha fazla imkana sahip olmaktadır (Dönmez, 2000: 86).

Son olarak, uzlaşma kurumunun mutlaka maddi sonuçlar doğurması şart değildir, uzlaşma sağlanmasa dahi vergi idaresi ile mükelleflerin karşı karşıya gelmeleri mükelleflerin konu hakkında birçok bilgi edinmelerine ve bu tür hatalara bir daha düşmemelerini önlemekte ve görüş ayrılıklarının yüz yüze tartışılması sonucu taraflar arasında karşılıklı güvenin artmasına katkıda bulunmaktadır (Aksoy, 1999: 110).

### **2.8.3. Yargı Organları Açısından Uzlaşma Müessesesinin Sağladığı Faydalar**

Vergisel uyuşmazlıkların yoğun bir şekilde vergi yargı sistemi vasıtasıyla çözümlenmeye çalışılması haliyle o sistemin etkin ve beklenen verimlilikte çalışmasını olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi yargı organlarının üzerindeki bu yükün hafifletilmesi vergi sistemi içindeki diğer aksaklıklara daha fazla zaman ayrılmasını sağlayacak ve vergi sisteminin daha sağlıklı bir şekilde işlemesine neden olacaktır. Söz konusu vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarına taşınmadan kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulmasını sağlayan uzlaşma kurumu, bu noktada büyük öneme sahip bir idari çözüm yolu olma özelliğini korumaktadır.

Tablo 10'da vergi uyuşmazlıkları konusunda yetkili olan Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın belirli yıllara ait çeşitli verilerine yer verilmiştir.

**Tablo 10: Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay Dava Sayısı**

VERGİ MAHKEMESİ								
YIL	GYDG	YİA	BG	TP	YİÇ	BSYD	ÇGO (%)	OGS
2007	40.434	82.623	5.477	128.534	79.174	49.360	61,6	193
2008	49.360	97.802	5.500	152.662	98.292	54.370	64,4	185
2009	72.177	110.733	5.528	188.438	111.904	76.534	59,4	235
2010	76.533	130.134	5.795	212.462	123.791	88.617	58,3	229
2011	88.673	83.375	3.701	175.749	124.303	51.446	70,7	239
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	100.919	35.464	47,0	122
2013	53.251	109.141	6.291	168.683	103.509	65.174	61,4	195
2014	47.382	96.036	5.240	148.658	102.128	46.530	68,7	166
2015	46.531	98.667	5.476	150.674	108.242	42.432	71,8	151
2016	42.432	104.410	5.729	152.571	110.519	42.052	72,4	138
BÖLGE İDARE MAHKEMESİ								
YIL	GYDG	YİA	TP	YİÇ	BSYD	ÇGO (%)	OGS	
2007	15.646	78.960	94.424	80.301	14.123	85,0	67	
2008	14.123	85.745	99.868	85.356	14.512	85,5	60	
2009	14.516	95.423	109.939	98.233	11.706	89,4	49	
2010	11.706	108.666	120.372	108.459	11.913	90,1	39	
2011	11.906	100.612	112.518	105.252	6.766	94,0	33	
2012	6.766	111.816	118.582	111.518	7.064	94,0	22	
2013	7.060	148.908	155.968	139.426	16.542	89,4	29	
2014	16.541	157.154	173.695	164.452	9.243	94,7	29	
2015	9.243	181.045	190.288	172.959	17.329	90,9	27	
2016	17.372	232.114	249.486	195.772	53.714	78,5	60	
DANIŞTAY								
YIL	GYDG	YİA	TP	YİÇ	BSYD	ÇGO (%)	OGS	
2007	94.454	110.535	204.989	86.703	118.286	42,3	388	
2008	118.286	128.676	246.962	97.818	149.144	39,6	425	
2009	149.144	124.464	273.608	105.146	168.462	38,4	498	
2010	168.462	127.040	295.502	101.753	193.749	34,4	570	
2011	193.749	148.997	342.746	135.751	206.995	39,6	507	
2012	206.758	141.132	347.890	138.627	209.263	39,8	535	
2013	208.907	146.624	355.531	165.501	190.030	46,6	460	
2014	190.047	140.885	330.932	140.815	190.117	42,6	486	
2015	190.117	185.729	375.846	182.141	193.705	48,5	376	
2016	194.101	272.215	466.316	201.453	264.863	43,2	349	

**Kaynak:** T. C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, [www.adlisicil.adalet.gov.tr](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr), (03.05.2018).

GYDG: Geçen Yıldan Devren Gelen, YİA: Yıl İçinde Açılan, BG: Bozularak Gelen, TP: Toplam, YİÇ: Yıl İçinde Çıkan, BSYD: Bir Sonraki Yıla Devreden, ÇGO (%): Çıkan Davanın Gelen Davayı Oranı, OGS: Ortalama Görülme Süresi.

Tablo 10 incelediğinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde görevli olan mahkemelerin dava sayılarında bazı yıllar bir önceki yıla nispeten belirli bir azalış görülmesine rağmen, genel olarak bir artış olduğu ve bu mahkemelerin büyük bir iş yükü altında olduğu görülmektedir. Bu iş yoğunluğu nedeniyle de neredeyse yıl içinde açılan dava sayısı kadar davanın, bir sonraki yıla devrettiği görülmektedir. Bu durum da toplam dava sayısının her geçen yıl bir önceki yıla göre artmasını kaçınılmaz hale getirmektedir. Zaten bir davanın ortalama görülme süresinin yer aldığı rakamlar da bu iş yoğunluğunu kanıtlar niteliktedir. Özellikle vergi mahkemelerinde ve Danıştay da bu sürelerin oldukça uzun olduğu görülmektedir.

Tarafların vergi uyuşmazlıklarını yargıya intikal ettirmeden, kendi aralarında çözüme kavuşturmaları zaten var olan vergi uyuşmazlıklarıyla büyük bir yük altında olan vergi yargısının yükünü hafifletecek ve daha etkin çalışabilmesini sağlayacaktır (Aksoy, 1999: 109). Bu yolla yargı sürecine yansıma olasılığı yüksek olan pek çok olay barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturulacak ve yargı organları gereksiz iş yüküne boğulmaktan kurtulacaktır (Erol, 2001: 51). Bakmakta oldukları dosya sayısı azalan hakimlerin de çalışma kalitesi artacak ve verdikleri kararlar kamu vicdanının da çok büyük ölçüde kabul gören, isabetli ve doğru kararlar olacaktır (Erol, 2001: 51).

Ayrıca bütün bu olumlu etkiler Danıştay'a da yansiyacak ve Danıştay asıl var oluş sebebi olan yüksek içtihat mahkemesi işlevine kavuşabilecek ve gerek uygulama gerekse öğreti bakımından vergi hukuku literatürüne yaptığı katkılar artacaktır (Dönmez, 2000: 85). Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilememesi durumunda dahi, uyuşmazlık konusu olan hususlarda tarafların görüşlerinin belirlenmiş olması, uyuşmazlığın yargı organlarına açıklığa kavuşturulmuş bir şekilde yansıtılmasına neden olacak ve yargı mercilerinin hızlı ve sağlıklı bir şekilde karar vermelerine katkı sağlayacaktır (Nas, 2008: 192).

### **2.9. Uzlaşma Müessesesi İle Vergi Affının Karşılaştırılması**

Dar anlamda af kavramı bir suçun, kusurun veya hatanın bağışlanması, geniş anlamda af ise yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi olarak tanımlanmaktadır (Korkmaz, 2016: 80). Vergi affı ise yaygın bir şekilde geçmişte işlenen suçları rehabilite ederek, toplanamayan vergileri toplamak ve kayda girmeyen mükellefleri sisteme dahil etmek için kullanılır (Kaya vd., 2017: 167). Devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi

anlamına gelen vergi affı, esas itibariyle vergi cezalarının sona erme nedenlerindedir (Öncel vd., 2009: 153).

Ancak bazen cezaların yanında düşük tutardaki vergi aslı veya verginin bir miktarı da af kapsamına girebilmektedir (Savaşan, 2006: 151). Yani vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesi anlamına gelmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 99-100).

Vergi affına yönelik olarak VUK'un da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi affının dayanak noktası Anayasa'dır. Anayasamızın 87. maddesinde TBMM'nin genel ve özel af ilanı çıkarma yetkisine sahip olduğu belirtilmektedir. Yine bu konuyla ilgili olarak Anayasa mahkemesi güncel bir kararın da *"...Bu anlayışın bir sonucu olarak Anayasa'da kanun koyucunun mali af getirmesini yasaklayan herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Kanun koyucu yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince Anayasa'nın 5. maddesinde belirtilen devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal ilkeleri aykırı olmaması koşuluyla yeni mali yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırma yetkisine sahiptir. Ancak bu amaçla çıkarılacak kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir"*<sup>115</sup> şeklinde bahsetmektedir. Sonuç olarak, Anayasa hükümlerimiz çerçevesinde vergi affı çıkarma yetkisi doğrudan TBMM aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Aygün, 2012: 88).

Af uygulamaları, genel af kanunları içerisinde birkaç madde ile mali aflara ilişkin düzenlemelerle, özel olarak çıkarılan vergi kanunları ile düzenlenen atıflarla, sadece vergi cezalarının affına ilişkin yapılan düzenlemelerle, belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunlarıyla, ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilmesini (yapılandırmasını) sağlayan düzenlemelerle yapılabilmektedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 60).

Ayrıca tipik bir vergi affının üç özelliğe sahip olması gerekmektedir; birincisi afların belirli bir süreliğine yürürlüğe konması, ikincisi bir aftan yararlanma ve katılımın gönüllülük esasına dayanması ve son olarak üçüncüsü de genellikle ödenmeyen cezalardan vazgeçilmesidir (Yaraşır, 2013: 177).

<sup>115</sup> Anayasa Mahkemesi, T:09.02.2012, E:2010/93, K: 2012/20.

Yukarıda ana hatlarıyla bahsettiğimiz vergi affı ile uzlaşma müessesesinin arasındaki tek benzerlik ise her ikisinde de devletin vergi alacağından vazgeçmesidir. Bunun dışında uzlaşma müessesesi devamlılığı olan bir kurum iken vergi affı devamlılığı olan bir kurum değildir. Ayrıca bir vergi affından söz edebilmemiz için bunun kanun maddesiyle düzenlenmiş olması ve objektif kriterlere dayanması gerekmektedir.

Uzlaşma müessesesi ise idare ile mükellef arasında gerçekleşen karşılıklı görüşmeler yoluyla yapılan bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir ve sübjektif bir özellik taşımaktadır. Bu nedenle de uzlaşma iki taraflı bir işlem iken vergi affı ise tek taraflı bir işlemdir. Çünkü devlet çıkardığı vergi affı kanunlarıyla affın kapsamını, yararlanma koşullarını, yararlanacak olanları tek taraflı olarak belirlemektedir ve dolayısıyla vergi aflarından yararlanacak olanların bu konuda herhangi bir etkileyici özelliği bulunmamaktadır (Taşkın, 2010: 124).

Uzlaşma mükellefe tanımış bir haktır ve mükellef isterse bu haktan faydalanır. Af ise bir hak değildir. Yani yükümlü ya da ceza sorumlusu af edilmeyi dilemek konusunda kişisel bir hakka sahip değildir (Dönmez, 1990: 27). Uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezaları belirleme yetkisi genel idare açısından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mahalli idareler açısından ise İçişleri Bakanlığı'na ait iken, vergi affında ise af kapsamına giren vergi ve ceza türleri ve miktarları yasama organı tarafından kanun maddesiyle belirlenmektedir. Yani bir vergi affının kapsamı, çıkarılıp çıkarılmayacağı sadece ve sadece siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 91).

Uzlaşma ile vergi affının birbirinden çok farklı olduğu sonucuna varılmakla birlikte vergi affının gerekçe ve amaçlarında yer alan idare ile mükellefi barıştırma ve ihtilafli dosyaları ortadan kaldırma amacı kısmen de olsa uzlaşmanın işlerliğinin artırılması ile de sağlanabilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:113).

## **2.10. Uzlaşma Müessesesi İle Cezalarda İndirim Müessesesinin Karşılaştırılması**

Vergi işlemleri sırasında, vergi mükellefi veya sorumlularının bazen yanlışlıkla bazen de bilgisizlik yüzünden vergi ziyana neden oldukları görülmektedir (Aksoy, 1999: 100). Bu durumdaki mükelleflere, kasten vergi ziyana neden olan mükellef veya sorumlulara nazaran, daha hafif vergi cezası kesilmesini sağlamak amacıyla cezalarda indirim müessesesi sistemimize girmiştir. (Tosuner ve Arıkan, 2014: 117). Bu kurumun getiriliş amacı; bir yandan hem idareyi hem de ceza muhatabını, yargı yoluna



başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyumsuzluklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın kısa sürede hazineye intikalini sağlamaktır (Karakoç, 2017: 59).

VUK'un vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme başlıklı 376. maddesinde cezalarda indirim müessesesinden aynen şu şekilde bahsedilmektedir;

*“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanun da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;*

- *Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilen cezaların üçte biri,*
- *Usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezasının yarısı<sup>116</sup> indirilir.*

*Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden yararlandırılmaz.*

*Yukarıdaki hükümler vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”*

Cezalarda indirim müessesesi ile mükelleflere, adlarına salınan vergi ve kesilen cezayı dava konusu yapmamaları ve ödemeyi kabul etmeleri suretiyle iyi niyetlerini belli etmeleri halinde, belli koşullar altında cezalarda indirim yapılması imkânı sağlanmaktadır (Kızılot, 2003: 141). Vergi ödevlisinin, başvurması ve şartlarını yerine getirmesi halinde indirim imkânından otomatik olarak faydalanması, bu kurumun “*cezalarda otomatik indirim*” olarak adlandırılmasına neden olmuştur (Karakoç, 2017: 59).

Devletin alması gereken vergi cezalarının belirli bir kısmından vazgeçmesi anlamına gelen cezalarda indirim müessesesi zaman zaman vergi cezalarının tamamının veya bir kısmının alımından vazgeçildiği uzlaşma müessesesine benzetilmektedir<sup>117</sup>. Her iki müessesede de VUK'nda düzenlenmiş olan ve vergi cezalarını ortadan kaldıran müesseseler olmasına rağmen temel bazı özelliklerle birbirinden ayrılmaktadır. Bu özellikler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

<sup>116</sup> 27.03.2018 tarihinde yayımlanan 7103 sayılı kanununun 14. maddesinde yapılan düzenleme ile “üçte biri” ibaresi “yarısı” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>117</sup> Bu benzerlik nedeniyle, birbirlerine alternatif kurumlar olan bu iki kurumun birlikte yürürlükte olmasının anlamsız olduğu ileri sürülmektedir. Bkz. Ürel, Vergi Cezalarında İndirim, 56.

- Uzlaşma müessesesi mükellef ile idare arasında gerçekleşen karşılıklı görüşmelere dayanan iki taraflı bir işlem iken, cezalarda indirim müessesesi ise mükellefin tek taraflı irade beyanına dayanmaktadır. Burada mükellefle idare arasında herhangi bir pazarlık ya da bir uzlaşma hali söz konusu değildir (Yüce, 2017: 92).
- Mükellefin cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmesi için başvuruda bulunması ve kanunda sayılan şartları yerine getirmesi yeterlidir. Yani cezalarda indirim müessesesine başvuran mükellefin kanunda sayılan şartları sağlaması halinde bu müesseseden faydalanmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Uzlaşma müessesesinde ise uzlaşmanın sağlanıp sağlanamayacağı ancak mükellef ile idare arasındaki görüşmeler neticesinde ortaya çıkabilecektir. Her ne kadar uzlaşma oranlarının yüksek olduğu bilinse de bir uzlaşma başvurusunun kesin olarak uzlaşmayla sonuçlanacağı bilinmemektedir.
- Uzlaşma müessesesi belirli şartlar da sadece vergi cezalarını değil vergi asıllarını da kapsamaktadır. Cezalarda indirim müessesesi ise sadece vergi cezalarını kapsamaktadır. Bu iki müessese arasındaki bir diğer fark ise cezalarda indirim müessesesinin kaçakçılık suçuna bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezasını da kapsamına karşın, uzlaşma müessesesinin bu tür vergi cezalarını kapsamamasıdır.
- İdarenin bağlı yetki ile donatıldığı cezalarda indirim müessesesinde idarenin hangi ceza türünde ne kadarlık bir indirim yapabileceği kanun maddesinde belirtilmektedir. Bu nedenle vergi idaresinin bu konudaki yetkisi, kanunda öngörülen koşulların noksansız yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesinden ibarettir (Candan, 2010: 497). Uzlaşmada ise indirim tutarına dair herhangi bir miktar ne kanun maddesinde ne de yönetmeliklerde belirtilmemiştir. İndirim tutarı mükellef ile idare arasındaki uzlaşma görüşmelere bağlı olarak değişmektedir.
- Cezalarda indirim belirli bir süreye tabidir. Eğer mükellef bu süre zarfında ödemesi gereken vergi ve cezaları ödemezse cezalarda indirim müessesesinden faydalanması mümkün değildir. Ancak uzlaşma müessesesinin de ise mükellefin uzlaşılan vergi ve cezayı belirtilen süre zarfında ödememesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır.

Tüm bu açıklamalar bu iki kurumun birbirinden tamamen farklı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu bağlamda cezalarda indirim müessesesi hakkında, yararlanma

koşulları ve indirim miktarı önceden kanunla belirlenmiş bir uzlaşma müessesesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. (Candan, 2010: 497). Ancak bu müessesenin vergi ceza hukukuna özgü ve vergi cezalarını kısmen sona erdirmek suretiyle vergi cezası anlaşmazlıklarının idari aşamada çözümünü sağlayan bir müessese olarak nitelemek daha uygun ve yerinde olacaktır (Karakoç, 2015: 3653).

### **2.11. Uzlaşma Müessesesinin Uygulanması Sırasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Uzlaşma müessesesinin sağladığı faydaların yanı sıra uygulanması sırasında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm önerilerinin yer aldığı bu bölümde, uzlaşma kurumunun daha iyi işleyebilmesi ve bu kuruma yöneltilen eleştirilerin en az seviyeye indirilebilmesi noktasında birtakım önerilerde bulunulmuştur.

- *Uzlaşma kurumuna başvuru nedenlerinin görüşmeler sırasında kayıt altına alınması.*

Mükellef ile idare arasında birçok nedenle uyuşmazlık çıkması mümkündür. Söz konusu uyuşmazlıkların çıkmasına zemin hazırlayan sebeplerin, uzlaşma görüşmelerinde kayıt altına alınarak tespit edilmesi ve bu konu hakkında önlem alınması uzlaşma kurumuna aynı sebeplerle başvuru yapılmasını önleyecektir. Böylece uzlaşma kurumu üzerindeki yük hafifleyecek ve kurumun daha etkin çalışması sağlanacaktır.

- *Uzlaşma görüşmelerinin ve özellikle ön incelemenin yapılacağı sürelerle ilgili yasal düzenlemeler getirilmeli.*

Mevzuatta, uzlaşma talebi yapıldıktan sonra uzlaşma görüşmelerine ne kadar süre içerisinde başlanması gerektiğine dair herhangi azami bir süre belirtilmemiştir. Beyanname verme dönemleri, vergi haftası veya vergi yapılandırması gibi iş yoğunluğunun olduğu dönemlerde ise bu süre oldukça uzamaktadır. Bu da uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi aslı üzerinden hesaplanan ve verginin normal vade tarihinden uzlaşmanın yapıldığı tarihe kadar geçen süre için alınması öngörülen gecikme faizi miktarını etkilemektedir.

Bu durum, mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu gibi ayrıca zaman kaybının önlenmesi nedeniyle tercih edilen uzlaşma kurumunun amacına da ters düşmektedir. Nitekim, uzlaşma görüşmelerinin başlama tarihine kadar geçen süre zarfında mükellef hem uyuşmazlığın devam etmesi hem de sürecin işleyişindeki belirsizlik nedeniyle huzursuz olacaktır. Ayrıca, yatırım amacı güden mükellefler de bu

durumdan olumsuz yönde etkilenecektir. Bu bağlamda, gereken yasal düzenlemeler yapılarak uzlaşma görüşmelerinin makul bir süre zarfında yapılması gerektiği hüküm altına alınmalıdır. Öte yandan, ön inceleme sonucunda red kararı verilmesi ihtimali göz önünde bulundurularak mükellefin diğer haklarından yararlanabilmesi ve yaşanacak zaman kaybının önüne geçilebilmesi amacıyla ön incelemenin belirli bir süre içerisinde sonuçlandırılması gerektiğine dair yasal bir düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

➤ *Uzlaşma komisyonu üyeleri vergi idaresinden bağımsız hale getirilmeli.*

Komisyon üyelerinin vergi idaresi tarafından atanan ve hali hazırda vergi idaresinde görevli olan kişilerden oluşması, üyelerin idare yanlısı oldukları yönünde yanlış bir kanının oluşmasına neden olmaktadır. Komisyon üyeliği dışında başka bir görevi daha bulunan üyenin, hem zaman hem de çalışma performansı yönünden olumsuz etkileneceği ise açıktır. Bu nedenle, uzlaşma komisyonu üyelerinin asıl görevi uzlaşma olan ve bu konuda özel eğitim almış profesyonel kişilerden oluşması uzlaşma görüşmelerinin daha etkin yapılmasını ve görüşmelerden daha başarılı sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır.

➤ *Komisyon görüşmelerine noterlerinde katılması.*

Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı oldukları meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilme hakkına sahiptir (UY, md.10/5). Bu kişiler uzlaşma toplantısında yalnızca görüş açıklayabilirler, uzlaşma ile ilgili tutanakları imzalama yetkileri bulunmamaktadır. Mükellefi rahatlatan ve güven veren bu durum aynı zamanda görüşmelerin şeffaf bir çatı altında yapılması amacını da gütmektedir. Şeffaflığın sağlanması noktasında oldukça önemli olan bu adım elbette tek başına yeterli değildir. Bu nedenle, noter gibi komisyondan ve mükelleften tamamen bağımsız birinin uzlaşma görüşmelerine katılması ve görüşmeyi kayıt altına alması görüşmelerin daha şeffaf bir ortamda ve daha eşit şartlarda yapılmasını sağlayacaktır.

➤ *Vergi Ombudsmanı kurulmalı.*

Ülkeler tüm idari problemlerle ilgilenen genel bir ombudsman kurumunun yanı sıra, bazı özel konular için ayrı yapılanmaya gidebilmektedir (Bakar ve Gerçek: 2012, 22). Özellikle, vergi mevzuatının oldukça teknik ve uzmanlık gerektiren bir alan olması sebebiyle bu alanda yapılan değişikliklerin mevcut düzenlemeler ile birlikte değerlendirilmesi giderek zorlaşmaktadır. Bu bakımdan, hem vergi mükellefinin çıkarlarını korumak hem de hazinenin zarara uğramasını engellemek adına vergi ombudsmanına duyulan ihtiyaç artmaktadır.

Mükellefleri hak ve sorumlulukları konusunda bildirilmesini sağlayan vergi ombudsmanı ayrıca mükellefi uzlaşma yolunu mu yoksa dava açma yolunu mu seçmesinin daha faydalı olacağı noktasında da mükellefi yönlendirecektir. Böylece mükellef kendi durumu için en uygun yolu izleyerek uyuşmazlık konusunu mümkün olan en kısa sürede çözüme fırsatı elde etmiş olacaktır.

Öte yandan, uzlaşmanın kesinliği nedeniyle, yalnızca uzlaşmanın sağlanamaması halinde uzlaşma komisyonu kararlarının vergi ombudsmanı aracılığıyla denetlenmesi bu kurumun daha objektif kriterlerle değerlendirme yapmasını sağlayacak ve mükellefler arasındaki eşitsizlik önlenecektir. Vergi ombudsmanı bu denetim sonucunda elde ettiği bulguları veya sorunları parlamentoyla paylaşacak ve parlamentoda bu konu ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapacaktır.

Böylece hem uzlaşma komisyonun takdir yetkisinin bir denetime tabi tutulması komisyonun daha objektif davranmasına neden olacak, hem mükellef hakları korunmuş olacak, hem de sunulan raporlarla uyuşmazlık nedenleri belirlenecek ve bu konuda gerekli düzenlemeler yapılarak uyuşmazlıkların çıkış nedenleri tümüyle ortadan kaldırılacaktır. Bu bağlamda, vergi ombudsmanının kurulmasıyla uzlaşma kurumuna olan ihtiyacın azalacağını ve yargı organlarının da iş yükünün hafifleyeceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

➤ *Uzlaşma başvurusu ve indirimler objektif kriterlere dayandırılmalı.*

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine başvurunun da belirli makul sebeplere dayandırılması gerekmektedir. Örneğin; mükellefin uyuşmazlık konusu vergi ve cezayı ödeyecek ekonomik gücünün olmadığı veya bu vergi ve cezayı ödemesi halinde işine devam etmesinin mümkün olmadığı yönünde güçlü emarelerin olması gibi. Ancak, bu sebebin mükellef tarafından belgelendirmesi ve komisyonun öne sürülen sebebi uygun bulması şartı getirilmelidir. Böylece uzlaşma kurumu, kötü niyetli mükelleflerin her zaman başvurulabildikleri bir çıkış yolu olmaktan çıkarılıp gerçekten zor durumda olan mağdur mükelleflerin başvurabileceği bir kurum haline dönüştürülecektir.

Diğer taraftan, komisyonlara tanınan sınırsız takdir yetkisi ve yapılacak indirimlerin dayandırılması gereken objektif kriterlerin olmaması nedeniyle komisyon kararları ister istemez daha sübjektif bir hale bürünmektedir. Bu da mükellefler arasında eşitsizliğe ve dolayısıyla haksız rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle, uzlaşmaya başvuru gerekçelerinin yanı sıra indirimlere de kriterler getirilmeli ve indirim yapılmasını gerektiren sebeplerin kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Bu şekilde, aynı

durumda olan mükelleflerin aynı indirimlere tabi tutulması sağlanarak mükellefler arasındaki eşitsizlik büyük oranda ortadan kaldırılacaktır.

Bu bağlamda, mükellefler arasındaki eşitsizliğin giderilerek haksız rekabetin önüne geçmek ve bürokrasiye yakın kesimin uzlaşma görüşmelerinde daha avantajlı olduğu imajını ortadan kaldırarak mükelleflerin aklında soru işareti kalmasını engellemek amacıyla gerek uzlaşma başvurusunun, gerekse uzlaşma görüşmeleri sonucunda yapılan indirimlerin objektif kriterlere dayandırılması yerinde olacaktır.

➤ *Cezalarda yapılan indirimlerle ilgili düzenlemeler yapılmalı.*

Uzlaşma ile vergi cezalarının tamamından veya büyük bir kısmının alımından vazgeçmek yerine bu indirimler makul seviyede tutulmalıdır. Aksi takdirde, hazineye gelir sağlamak dışında kanunlara aykırı hareketin cezalandırılması amacı güden vergi cezalarının asıl amacına ters düşeceği ve cezaların caydırıcılık özelliğini çok büyük bir oranda zedeleyeceği aşikârdır.

➤ *Uzlaşma görüşmelerinden önce sonuçlanan mahkeme kararının yalnızca uzlaşmanın sağlanması halinde, hükümsüz sayılmalı.*

Mükellef veya ceza muhatabı, vergi uyuşmazlığını sona erdirmek için uzlaşma yoluna başvurabileceği gibi yargı yoluna da başvurabilmesi mümkündür. İlgili, bu iki yoldan birini tercih edebileceği gibi her iki yola aynı anda başvurabilme hakkına da sahiptir. Ancak, uzlaşma talebinden önce yargı yoluna başvurulması halinde uzlaşma sonuçlanıncaya kadar davanın görülmesine ara verilir. Öyle ki; davanın herhangi bir sebeple görülüp karara bağlanması halinde ise karar yok hükmündedir.

Bu bağlamda, uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefe ek dava açma süresi verileceği ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde durdurulan davanın görülmesine devam edileceğine dair kanun hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, vergi mahkemesi tarafından uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan verilen kararın uzlaşmanın sağlanması haliyle sınırlandırılarak yalnızca bu durumda hükümsüz sayılması yerinde olacaktır.

Uzlaşma sonuçlanmadan, her hâlükârda, her türlü sonuç için yok hükmünde sayılan mahkeme kararı, uzlaşmanın sağlanamaması ve ilgilinin yargı yoluna başvurması halinde görülmüş bir davanın yeniden görülmesi anlamına gelmektedir. Bu da hem mükellef hem de yargı organları için ciddi bir zaman kaybının yanı sıra aynı zamanda vergi mahkemeleri açısından gereksiz bir iş yoğunluğuna da sebep olacaktır.

- *Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşılan vergi ve vergi cezasının belirli bir süre zarfında ödenmeli.*

Uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezanın ödenme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK, Ek 8/1). Uzlaşılan tutarın kanunda belirtilen tarihlerde ödenmemesi halinde ise uzlaşma geçersiz sayılmaz, yalnızca uzlaşılan tutara normal vade tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Ancak bu durum vergi alacağının eksik ama mümkün olan en kısa süre içinde hazineye girmesi amacına hizmet eden uzlaşma müessesesine ters düşmektedir. Bu nedenle cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah müesseseleri için mevzuatta öngörülen, belirli sürelerde ödemelerin yapılmaması halinde bu kurumlardan faydalanmanın mümkün olmadığına dair hükmün, uzlaşma müessesesi içinde getirilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, kanunda belli edilen süre içinde ödenmeyen uzlaşma tutarlarının geçersiz sayılarak uzlaşmaya konu olan tüm vergi ve cezanın indirimsiz hali ile ödenmesi şartı getirilerek, uzlaşma müessesesinden beklenen faydanın sağlanması mümkün olacaktır. Aksi takdirde, uzlaşılan tutarın zamanında ödenmemesi halinde dahi uzlaşmanın geçersiz sayılmaması; mükellefin ödemeyi ötelemesine, uzlaşma kurumunun ciddiyetinin zedelenmesine ve kurumun amacından sapmasına neden olacaktır.

- *Uzlaşma kurumuna başvuru zorunlu hale getirilmeli.*

Barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma kurumuna başvurunun zorunlu hale getirilmesi hem uyuşmazlığın niza haline getirilmeden çözülmesini sağlayacak hem de mükellefin yargı yolu ve uzlaşma müessesesi arasında seçim yapma noktasındaki kararsızlığı giderilmiş olacaktır. Birçok gelişmiş ülkede seçimlik bir yol olmayan uzlaşma kurumunun ülkemizde de zorunlu hale getirilmesi yargı organının üzerindeki iş yükünü azaltacağı gibi uyuşmazlıkların büyük oranda idari yollarla çözümüne de katkı sağlayacaktır. Uyuşmazlığın uzlaşma yolu ile çözümlenememesi halinde dahi, mükellef bu süre zarfında konu hakkında daha bilgili hale gelecek ve yargı organlarında hakkını daha rahat savunacaktır.

➤ *“Kanun hükümlerine gereği kadar nüfus edememek” hükmü kaldırılmalı.*

VUK’un Ek 1’nci maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvuru çeşitli şartlara bağlanmıştır. Mezkur kanun maddesine göre bu şartlardan biri de, mükellef veya ceza muhatabının, *vergi ziyasına kanun hükümlerine yeteri kadar nüfus edememesinden* kaynaklandığını ileri sürmesidir. Ancak, 1998 yılından itibaren mükellefin vergilendirme ile ilgili her türlü işlemlerinin doğruluğunun, vergi beyannamelerini imzalama veya tasdik etme yetkisi olan meslek mensuplarının sorumluluğuna bırakılmasıyla birlikte, söz konusu gerekçenin de varlığına gerek kalmamıştır.

Zira, bu işi profesyonel olarak yapan meslek mensubunun kanun hükümlerini ya da bu hükümlerin neyi ifade ettiğini bilmemesi mümkün değildir. Vergi kanunlarını en iyi bilen ve yorumlayan, mükellefin her türlü hesap ve işlemlerinin sorumluluğuna alan bu meslek mensuplarının varlığı nedeniyle, mükellefin günümüzün şartlarında kanun hükümlerini yeteri kadar bilmediğini söylemesi doğru olmayacaktır. Bu nedenle, artık uygulanabilirliği kalmayan ve somut olarak tespit edilmesi mümkün olmayan bu uzlaşmaya başvuru gerekçesinin kanun maddesinden çıkarılması yerinde olacaktır.

➤ *Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna da yetki sınırı getirilmeli.*

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonun, uzlaşma konusu vergi ve cezanın tutarına göre belirlenen herhangi bir yetki sınırı bulunmamaktadır. Bu nedenle, tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza tutarına bakılmaksızın vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan tüm miktarlardaki uyuşmazlıklar tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonun yetki alanına girmektedir. Ancak, komisyonun daha etkili, hızlı ve çok büyük baskılar altında kalmadan çalışabilmesi için tıpkı tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonunda olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna da miktar sınırı getirilmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, merkezde bir tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu kurulmalı ve belirli bir miktarın üzerindeki (örneğin Merkezi Uzlaşma Komisyonu’nda olduğu gibi 3.000.000 TL üstü) uyuşmazlıklar doğrudan bu komisyon tarafından çözüme kavuşturulmalıdır.

➤ *İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler içinde uzlaşma imkanı getirilmeli*

Beyana dayalı tarhiyatta, beyanın ihtirazi kayıtla verilip verilmemesine bakılmaksızın uzlaşma yolunun kapatılmış olması hiç şüphesiz beyanname veren mükellefleri, ödevlerini yerine getirmeyip beyanname vermeyen ve bu nedenle diğer tarhiyat türlerinin uygulanmasına yol açan mükellefler karşısında adeta cezalandırmaktadır. Bu nedenle ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde vergi asılları bir



yana vergi cezalarının dahi uzlaşma kapsamı dışında tutulması uzlaşma kurumunun amacına ters düşmektedir.

Her ne kadar Danıştay<sup>118</sup> ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olma özelliğinden hareketle, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebileceğini kabul etse de, bu konu ile ilgili olarak herhangi yasal bir düzenleme bulunmamaktadır (Karakoç, 2017: 85). Bu nedenle, ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerle ilgili olarak da uzlaşmaya başvurulabileceğine dair yasal düzenlemenin yapılarak, bu konunun kanun maddesi ile hüküm altına alınması daha doğru olacaktır.

➤ *Uzlaşma komisyonları bünyesinde sürekli olarak hizmet veren bir sekretarya birimi kurulmalı*

Günümüzde, uzlaşma komisyonları sekretarya hizmetleri ilgili uzlaşma komisyonunun bağlı olduğu vergi idaresi bünyesinde geçici olarak kurulan sekretarya tarafından gerçekleştirilmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun sekretarya hizmetleri ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının sürekli olarak çalışan bir sekretaryası bulunmamaktadır.

Bu bağlamda, uzlaşma başvuru işlemleri ve ön inceleme gibi önemli işlemlerin yürütülmesine sağlayan bu birimin daimi hale getirilmesi ve bu birimlerde görev yapacak kişilerin mali hukuk alanında bilgi sahibi olması yerinde olacaktır. Zira, ön inceleme neticesinde uzlaşma talebinin uygun bulunarak kabul edilmesi halinde mükellef uzlaşma görüşmelerine bir an evvel başlama imkanına sahip olurken, talebin ret edilmesi halinde ise mükellef herhangi bir zaman kaybına maruz kalmayarak diğer çözüm yollarına başvurabilecektir. Bu nedenle, uzlaşma komisyonları bünyesinde daimi sekretaryaların kurulması, ön incelemenin en doğru ve en hızlı şekilde sonuçlandırılmasını sağlayarak, mükelleflerin ön inceleme sürecini en az zaman kaybıyla geçirmesine katkıda bulunacaktır. Bu durum iş yükü hiç olmayan yerlerde verimsizlik yaratacağı için bu önerinin idari başvuru yollarının zorunlu hale getirilmesi halinde uygulanması daha doğru olacaktır.

<sup>118</sup> Dnş. 3.D., T: 09.03.2000, E: 1999/1840, K: 2000/1029 (Karakoç, 2017: 85, dp. 59).

- *Yalnızca vergi cezasının uzlaşmaya konu edilmesi halinde, bu cezanın bağlı olduğu ve uzlaşmaya konu edilmeyen vergi aslı dava konusu edilebilmeli.*

Mükellefin, uzlaşmanın vaki olması halinde üzerinde uzlaşılan vergi aslı ve buna bağlı vergi cezasına karşı dava açma hakkı bulunmadığı gibi, her ikisinin de uzlaşmaya konu edilmesi ve bunlardan yalnızca bir üzerinde uzlaşmış olması halinde de her ikisine karşı da dava açma hakkı bulunmamaktadır (VUK, Ek 7/3).

Ancak bu yolun tamamen kapatılması, düzeltilmesi mümkün olmayan haksızlıklara neden olabilmektedir. Örneğin; vergi cezasında uzlaşılmasına karşı, vergi gerçekte doğmamış olabilir veya uzlaşma başvurusunda bulunan, uzlaşmaya konu edilen verginin gerçek mükellefi olmayabilir, bu nedenle uzlaşılamayan vergi ve vergi cezasına karşı idari dava açma yolunun bazı durumlarda açık tutulması yerinde olacaktır (Candan, 2006: 365).

Bu bağlamda; uzlaşmanın başvuruya konu edilen vergi veya vergi cezasının tahakkuk edecek miktarında olacağı göz önünde tutulduğunda, dava açma ile ilgili yasaklamanın sınırı, vergi ve vergi cezasının miktarları bakımından birbirlerini etkileyip etkilemediğine göre değişmektedir (Candan, 2006: 366).

Vergi aslının tahakkuk edecek miktarı üzerinde gerçekleştirilen uzlaşma, uzlaşılamayan vergi cezasında da indirilen vergi aslına bağlı olarak indirim yapılmasına neden olmaktadır. Ancak tahakkuk edecek vergi cezasında uzlaşılması ve bunun bağlı olduğu vergi aslında uzlaşılabilmesi halinde ise uzlaşılan ceza oranı vergi aslı miktarını etkilememektedir. Bu nedenle, uzlaşmaya konu olan vergi ve buna bağlı vergi cezasının dava konusu edilemeyeceğine dair hükmün uzlaşılamayan vergi aslını kapsamayacağına dair bir düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

- *Uzlaşma komisyonu üyelerine verilen ücretler, vergi harcamasına neden olduğu gerekçesiyle kaldırılmalı.*

Bilindiği gibi, devletin vergi sistemi yoluyla almaktan vazgeçtiği gelirler vergi harcaması olarak adlandırılmakta ve muafiyet, istisna, düşük vergi oranı, vergi erteleme gibi birçok yolla gerçekleştirilmektedir. Vergi kaybına neden olan bu harcamalar nedeniyle de genel bütçe giderlerinde yer almamasına rağmen devletin toplam giderleri önemli miktarlar da artmaktadır.

Tahsil edilme imkânı olmayan vergi borçlarının en azından bir kısmının tahsil edilmesi ve hazineye en kısa süre içinde gelir sağlanması amacıyla hizmet eden uzlaşma müessesesinin ise uzlaşma komisyonu üyelerine verilen ücretler nedeniyle, bir tür vergi

harcamasına neden olduğu gör÷lmektedir. Bu durum da, uzlaşma müessesesinin asıl amacına ters düşmektedir. Bu nedenle zaten vergi idaresi bünyesinde çalışan ve asıl işlerinin bir parçası olan vergi memurlarına, uzlaşma görüşmelerine katılmaları sebebiyle ayrı bir ücret verilmemesi daha yerinde bir davranış olacaktır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI İLE ANKETE DAYALI BİR UZLAŞMA DEĞERLENDİRMESİ

#### 3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uzlaşma Müessesesi

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) uzlaşma süreci mükellefin uzlaşma teklifinde bulunmasıyla başlamaktadır. Mükellefin toplam borç tutarının altında bir vergi tesis eden uzlaşma teklifi, İç gelir idaresi (IRS-Internal Revenue Service) ve mükellef arasında gerçekleşen bir anlaşmadır (IRS, 2017a). Diğer bir ifadeyle, uzlaşma teklifi IRS'nin belirli vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerinin bir kısmını affetmeyi kabul edebileceği bir prosedürdür (Oei, 2012:1071).

IRS uzlaşmaya, ilerde tahsil edilebilecek yüksek ama belirsiz vergi alacağıın mümkün olduğu kadar yüksek bir tutarının tahsil edilmesi olarak bakmaktadır (İnalton, 2012: 32-33). Bu nedenle mükellefin, onun gerçek ödeme gücünün IRS tarafından nasıl görüldüğüne dayanan bir uzlaşma teklifi hazırlaması gerekmektedir (IRS, 2017a). Aksi takdirde yani mükellefin ödeyebileceği tutardan daha düşük bir tutarla uzlaşma teklifinde bulunulması halinde ise teklif IRS tarafından reddedilmektedir.

Amerika'da uzlaşma teklifleri hem vergi mükellefi hem de IRS'ye fayda sağlayacak şekilde tasarlanmıştır (Wadwha and Williams, 1996: 27). Bu nedenle buradaki asıl amaç, hem IRS'nin hem de mükellefin çıkarlarına en iyi uyan bir uzlaşma teklifidir. Teklif programı, uygun vergi mükelleflerine vergi borçlarını ödeyebilecekleri bir yol ve yeni bir başlangıç sağlamaktadır (IRS, 2017a). Verginin yanı sıra her türlü para cezasının ve faizlerin de uzlaşmaya konu edildiği ABD'nde uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlar ile kasıtlı olarak yapılan vergi kaçakçılığı uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır (Özyer, 2008: 983).

Mükellefler tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi, tarhiyat yapıldıktan sonra dava sonuçlanıncaya kadar da uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptirler (Nas, 2008: 54). IRS Kanunu'na göre vergi ile ilgili her türlü uyuşmazlıklar için Adalet Bakanlığı'na başvuruda bulunmadan önce uzlaşma başvurusunda bulunmak zorunludur (Internal Revenue Code, 7122). Bu bağlamda, ABD'de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir.

Daha öncede belirtildiği üzere, uzlaşma teklifi mükellefe toplam vergi borcunun tamamından daha azını ödeme imkanı sağlamaktadır. Mükellefin vergi borcunun

tamamını ödeyemediği durumlarda veya tamamını ödemesi halinde maddi sıkıntıya düşmesinin kaçılmaz olduğu durumlarda uzlaşma teklifi mantıklı bir yol olabilir. IRS uzlaşma teklifinde bulunan mükelleflerin kendine özgü durum ve şartlarını; ödeme gücü, gelir, gider ve aktif öz sermayesine göre değerlendirmektedir (IRS, 2017b).

Yapılan her uzlaşma teklifi IRS tarafından kabul edilmemektedir. Özellikle, mükellef vergi borcunun tamamını ek süre verilmesi (Additional Time to Pay) veya taksit sözleşmesi (Installment Agreement) yapılması suretiyle ödeyebilme potansiyeline sahipse, IRS uzlaşma teklifini kabul etmemektedir. Mükellefin vergi borcunun tamamını ödemesi amacına hizmet eden bu iki alternatif yoldan vergi borcunun belirli periyodlarla ödenmesi anlamına gelen taksit sözleşmesi bir kullanım (başvuru) ücretine tabi iken, mükellefe ek süre verilmesi hali (en fazla 120 gün) ise herhangi bir kullanım ücretine tabi değildir. Öyle ki; ilk ödeme, başvuru harcı gibi bazı ödemelerden muaf olan yoksulluk istisnasına tabi mükellefler dahi indirimli bir kullanım ücreti (2018 yılı için 43 ABD Doları) ödemektedirler (IRS, 2017g). Öte yandan borcun tamamının ödenmesi için 60-120 gün arasında ek süre verilmesini talep eden mükellefler daha uzun süreli bir taksit sözleşmesinden daha az ceza ve faiz ödeyeceklerdir (IRS, 2017f).

Mükellefin uzlaşma teklifinde bulunabilmesi için IRS'nin belirlediği 4 aşamalı bir testten geçmesi gerekmektedir. Uzlaşma teklifi ön elemesi olarak adlandırılan bu test ile mükellefin uzlaşma teklifinde bulunmaya uygun olup olmadığı değerlendirilmektedir (IRS, 2017d). Buna göre örneğin; mükellefin açık bir iflas davası varsa uzlaşma teklifinde bulunmaya uygun değildir<sup>119</sup>.

IRS uzlaşma tekliflerini değerlendirirken mükelleflerin gerçek ekonomik durumlarını saptamaya çalışmakta ve bu nedenle uzlaşma teklifinin değerlendirilmesi zaman almaktadır. Kişiden kişiye geçişle birlikte bu süre en az 6-12 ay arasında sürmektedir (Wallen, 2017). Eğer teklif yapıldıktan sonra 2 yıl içinde cevap verilmezse teklif otomatik olarak kabul edilmiş sayılmaktadır (IRS, 2017b). Bu süre zarfında yani uzlaşma teklifi değerlendirilirken (IRS, 2017b);

- Geri ödemesi olmayan ücretler (başvuru ücreti, ilk taksit ödemesi) vergi borcu ödenmesinde kullanılır (mükellef isterse, belirli bir yıldaki vergi borcuna tahsis edilebilir),

<sup>119</sup> "ABD'deki iflas hükümleri kural olarak mal varlıkları borçlarını karşılayamayacak durumda olan kişilerin iflaslarını istemek suretiyle borçlarından kurtulmalarına ve hayatlarında mali yönden yeni bir başlangıç yapmalarına imkan vermektedir. IRS'e üç yıldan daha eski vergi borcu olan ve belirli şartları taşıyan borçlular mahkemece iflaslarına karar verilmesi halinde şahsi vergi borçlarından da (istihdam vergileri hariç) kurtulabilirler. Müflisin malvarlığının tasfiyesi sırasında IRS'in alacaklarının bazı alacaklara göre önceliği bulunmaktadır" (Serim, 2006).

- Federal Vergi İdare Birimine başvurulabilir,
- Haciz işlemleri durdurulur,
- Yasal (hukuki) değerlendirme ve tahsil süresi uzatılır,
- Teklife ilişkin tüm gerekli ödemelerin yapılması gerekir,
- Mevcut bir taksit sözleşmesi üzerinde ödeme yapılması gerekmez.

IRS uzlaşma tekliflerini değerlendirirken, makul tahsilat potansiyeli olarak adlandırılan belirli kriterleri göz önünde bulundurmaktadır. Mükellefin vergi borcunu ödeyebilme kapasitesinin hesaplanmaya çalışıldığı makul tahsilat potansiyeli; mükellefin gayrimenkulleri, otomobilleri, banka hesapları ve diğer mal varlıklarının toplam değerlerinden oluşmaktadır (IRS, 2017c). Makul tahsilat potansiyeli mükellefin gelecekte elde edeceği gelirden temel yaşam harcamaları için izin verilen tutarın dışında kalan kısmını kapsamaktadır (IRS, 2017c). IRS, vergi mükellefi tarafından sunulan tutarın makul tahsilat potansiyelinden düşük olması durumunda genellikle uzlaşma teklifini kabul etmemektedir.

IRS üç gerekçeyle uzlaşma teklifini kabul edebilir (IRS, 2017c):

*Birincisi, mükellefin vergi yükümlüğü konusunda şüphe varsa;* bu durum kanuna bağlı doğru bir vergi borcunun varlığı veya miktarı hakkında ciddi şüphelerin olması durumunda ortaya çıkmaktadır.

*İkincisi, vergi borcunun tamamının tahsil edilebileceği konusunda şüphe varsa;* bu durum mükellefin mal varlığı ve gelirinin, yükümlü olduğu vergi borcunun tamamından az olması durumunda ortaya çıkmaktadır.

*Üçüncüsü, vergi borcunun tamamının ödenmesi nedeniyle mükellefin ekonomik olarak sıkıntıya düşme ihtimali varsa;* bu durum mükellefin vergi borcunun tamamını ödeyebileceği konusunda bir şüphenin olmamasına rağmen borcun tamamının ödenmesinin mükellefi zor duruma düşürebilmesi ya da haksız ve adil olmayan bir uygulamaya neden olabilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.

Eğer mükellef ve mükellefin eşi veya eski eşinin müşterek bir vergi borcu varsa her bir eş ayrı ayrı başvuru formu doldurabilir ancak mükellefin eşi bu vergi borcuyla ilgili uzlaşma teklifinin bir parçası olmak istemiyorsa mükellef tek başına bir başvuru formu gönderebilir. Her bir başvuru (form) ayrı bir başvuru ücreti (2018 yılı için 186 \$) ve ayrı bir ilk ödemeyi gerektirdiğinden tek bir başvurunun yapılması daha makul olacaktır (IRS, 2017a).

Eğer vergi mükellefi düşük gelir istisnasından yararlanma hakkına sahip ise bu ücretleri ödemesi gerekmemektedir. Bu istisna, mükellefin toplam aylık gelirinin Sağlık

ve İnsan Hakları Hizmetleri Dairesi tarafından yayınlanan yoksulluk kılavuzundaki miktarın %250 veya daha altında kalması durumunda geçerlidir (IRS, 2017c).

### 3.1.1. Uzlaşma Süreci

Uzlaşmanın asıl amacı, hem IRS'nin hem de mükellefin çıkarlarını korumak suretiyle her iki taraf içinde en makul uzlaşma teklifinin yapılmasını ve vergi borcunun mümkün olan en kısa sürede ve en az maliyetle tahsil edilmesini sağlamaktır. Bu bağlamda IRS uzlaşma ile tamamını tahsil etme imkanına sahip olmadığı vergi alacağını, mükellefin ödeme potansiyelini de göz önünde bulundurarak mümkün olan en yüksek tutar üzerinden tahsil edebilmektedir.

Şayet mükellefler ödeyebilme kapasiteleriyle doğru orantılı bir uzlaşma teklifinde bulunurlarsa, uzlaşma teklifi mümkün olan en kısa sürede kabul edilecektir. Uzlaşma teklifinde bulunan mükellefe düşen bir diğer önemli görev ise gerekli belgelerin doğru ve eksiksiz bir şekilde tamamlanmasıdır. Zira mükellefin uzlaşma teklifinde bulunabilmesi için (IRS, 2017a);

- Tüm vergi beyannamelerini muhafaza etmesi (son 5 yıla ve özellikle de uzlaşma teklifinin yapıldığı yıla ilişkin beyannamelerin teklif sırasında sunulması gerekmektedir),
- Cari yıl için gereken tahmini vergi ödemelerini yapması,
- Son olarak, eğer işveren konumundaysa federal vergi ödemelerini yapması gerekmektedir.

Mükellef, gelir idaresinin ilgili birimi (Appeals Office) ile uzlaşma teklifi görüşmelerini bizzat yürütebileceği gibi kendisini temsil edebilecek vekili aracılığıyla da yürütülebilir, ancak mükellefi temsil edecek kişinin sicile kayıtlı vekil, yeminli mali müşavir veya avukat olması gerekmektedir (Serim, 2006). Aksi takdirde, bu sayılanlar dışında kalan kişilerin yasal olarak mükellefi uzlaşma görüşmelerinde temsil etme yetkisi bulunmamaktadır.

ABD'de uzlaşma teklifinde bulunma süreci yedi önemli adımla tamamlanmaktadır (IRS, 2017a);

1) *Bilgilerin toplanması:* Mükellefin teklif tutarını hesaplamak için öncelikle nakit miktarı, gelir, mevcut krediler, yatırımlar, varlıklar ve borçlar gibi mali durum bilgilerini toplaması gerekmektedir. Ayrıca, hane halkının ortalama aylık brüt gelir ve giderleri hakkında da bilgiler gerekmektedir. Bu, IRS'nin mükellefin teklifini doğru bir şekilde değerlendirmesi için gereklidir. Genel olarak IRS özel okul harcamaları,

üniversite giderleri, yardım amaçlı bağışlar ve teminatsız borç ödemelerini gider hesaplamasının bir parçası olarak görmemektedir.

2) *Ücretlilerin ve serbest meslek erbaplarının mali durum beyanı için form 433-A'nın doldurulması:* Bu form ile mükellefin geliri, mal varlığı, harcamaları ve gelecekteki muhtemel kazançlarına dayanan uygun bir teklif tutarının hesaplanacaktır. Mükellef finansal durumunu etkileyen herhangi bir özel durumunu yazılı olarak açıklama imkanına sahip olacaktır. Özel duruma örnek olarak, mükellefin tedavisi olmayan bir hastalığının olması ve bu durumun mükellef tarafından belgelendirilmesi verilebilir.

3) *Şirketler için mali durum beyan formu olan 433-B'nin doldurulması:* Bu form işletmelerin varlıkları, gelirleri, giderleri ve para kazanma potansiyeline dayanan uygun bir teklif tutarının hesaplanmasında kullanılmaktadır. İşletmenin gelir elde etmek için kullanılan varlıklarının öz sermaye dışında tutulmasına izin verilebilir.

4) *Gerekli belgelerin eklenmesi:* Form 433-A ve 433-B ile birlikte bu formlarda yer alan bilgileri destekleyen belgelerin eklenmesi gerekmektedir. Her bir formun sonunda gerekli belgelerin listesi yer almaktadır ve gerekli tüm eklerin kopyalarının eklenmesi gerekmektedir. Ancak orijinal belgelerin gönderilmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir.

5) *Uzlaşma teklifi için Form 656'nın doldurulması:* Bu formda uzlaşmaya konu olan verginin yılı ve türü ile birlikte ayrıca mükellefin teklif miktarı ve ödeme şartlarını da belirtilmektedir.

6) *Formlar doldurulduktan sonra, 186 ABD doları olan başvuru harcının ve ilk taksit ödemesinin yapılması:* Her iki ödemenin de devlet hazinesine (United States Treasury) yapılması gerekmektedir. Düşük gelir istisnasına giren mükelleflerden başvuru ücreti ve ilk taksit ödemesi alınmamaktadır. Uzlaşma teklifinin kabul edilmemesi halinde ise her iki ücret de mükellefe iade edilmemektedir. İade edilmeyen başvuru ücreti ödenecek vergiden mahsup edilmezken, ilk taksit ödemesi mahsup edilebilmektedir.

7) *Başvuru paketinin maille gönderilmesi:* Mükellefin başvuru için doldurduğu formları ve başvuru için gerekli olan belgelerin tümünü kapsayan başvuru paketinin bir örneğini saklaması gerekmektedir. Mükellefin başvuru paketini ilgili IRS birimine mail olarak göndermesi gerekmektedir.

Başvuru paketini gönderen mükellefin, herhangi bir nedenle kendisinden istenen ek bilgi talebini belirtilen süre zarfında cevaplandırması gerekmektedir (IRS,



2017a). Mükellef eğer periyodik ödeme seçeneğini seçtiyse ve düşük gelir istisnasına girmiyorsa, teklifi değerlendirilirken ödeme yapmaya devam etmesi gerekmektedir (IRS, 2017a). Mükellefin zamanında cevap vermemesi veya aylık ödemelerini yapmaması, itiraz hakkı olmaksızın uzlaşma teklifinin iade edilmesine neden olabilmektedir (IRS, 2017a).

### 3.1.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları

Bilindiği üzere mükellefler tarafından yapılan her uzlaşma teklifi IRS tarafından kabul edilmemektedir. IRS'nin ayrıntılı bir değerlendirmeye tabi tuttuğu teklif, makul görülmesi halinde kabul edilmekte ve böylece uzlaşma sağlanmış olmaktadır. Teklifin uygun bulunmayarak reddedilmesi hali ise uzlaşmanın sağlanamadığı anlamına gelmektedir.

Uzlaşma teklifinin kabul edilmesini takip eden 5 yıl içinde mükellefin herhangi bir vergiyi zamanında ödememesi veya beyan etmemesi halinde, teklif yükümlülüklerinin yerine getirilmediği kabul edilerek uzlaşma geçersiz sayılmaktadır (IRS, 2017a). Böyle bir durumda mükellef, uzlaşma nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır.

Ayrıca teklifin değerlendirildiği süre zarfında ödenecek vergi borcuna ceza ve faiz tahakkuk etmeye devam etmektedir (IRS, 2017a). Teklifin kabul edildiği tarih itibariyle, vergi borcuna veya kabul edilen teklif tutarına hiçbir faiz eklenmeyecektir (IRS, 2017d). Kanun IRS'nin kabul edilen tekliflere ait belirli bilgileri kamunun denetimine ve incelemesine hazır hale getirilerek paylaşmasını zorunlu kılmıştır.

Uzlaşma teklifinin kabul edilmesinden sonra mükellefin daha önce uzlaşma teklifi ile birlikte belirlediği ödeme şekline göre ödemelerini yapması gerekmektedir. Nakit ve periyodik ödeme seçeneklerinden birini seçmek zorunda olan mükellefin ilk ödeme ve sonraki ödeme tutarları, seçtiği ödeme şekline ve toplam teklif miktarına bağlı olarak değişmektedir (IRS, 2017a). Mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaları dava konusu edemediği gibi uzlaşma sonucu ödenen paraların iade edilmesini de talep etme hakkı bulunmamaktadır (Kızılot, 2003: 68).

Nakit ödeme de (Lump sum cash), mükellefin başvuru harcıyla beraber teklif edilen toplam tutarın %20 sini ödemesi gerekmektedir. Geri kalan vergi borcu tutarının ise uzlaşma teklifi tarihten itibaren beş veya beş aydan daha kısa bir sürede ödenmesi gerekmektedir (IRS, 2017a). Yapılan %20'lik ödeme teklifinin kabul edilmesi halinde ilk taksit ödemesi olarak kabul edilirken, teklifin reddedilmesi halinde ise mükellefe iade edilmeyerek vergi borcundan mahsup edilecektir (IRS, 2017c).

Mükellef ayrıca %20'lik ödemenin uygulanacağı vergi borcunu belirleme yetkisine sahiptir. Buna göre örneğin; uzlaşma teklifine konu olan tutarın 40.000 ABD doları olması halinde mükellefin uzlaşma teklifi sırasında başvuru harcı olan 186 ABD doları ile birlikte 8.000 ABD dolarını peşin olarak ödemesi gerekmektedir. Teklifin kabul edilmesi durumunda ise teklifin kabul edildiği tarihten itibaren kalan 32.000 ABD dolarını beş veya daha az eşit taksitler halinde ödemesi gerekmektedir.

Periyodik ödeme de (Priodic payment) ise, mükellefin başvuru harcıyla (186 ABD doları) birlikte önerdiği teklif koşullarına uygun olarak ilk ödemeyi yapması gerekmektedir. Kalan borç tutarı ise yine mükellefin belirlediği teklife uygun olarak 6 ile 24 aylık eşit taksitler halinde ödenmesi gerekmektedir (IRS, 2017a). Taksit miktarı en fazla 24 olmakla birlikte mükellefin, teklifin değerlendirildiği süre zarfında da ödeme yapmaya devam etmesi gerekmektedir.

Aksi takdirde temyiz hakkı olmaksızın uzlaşma teklifini iade edilecektir (IRS, 2017a). Teklifin kabul edilmemesi halinde ise, tıpkı nakit ödeme seçeneğinde yapılan %20'lik ödemede olduğu gibi, yapılan ödemeler mükellefe geri iade edilmeyecek ve mükellefin vergi borcundan mahsup edilecektir (IRS, 2017c). Öte yandan, düşük gelir grubuna giren mükelleflerin ilk ödeme ve başvuru harcını ödemesi gerekmediği gibi teklifin değerlendirildiği sırada yapılması gereken aylık ödemeleri de yapması gerekmemektedir (IRS, 2017b).

Uzlaşma teklifinin reddedilmesi veya iade edilmesi uzlaşma teklifinin kabul edilmediği anlamına gelmektedir. Ama bu iki durum birbirinden farklı sonuçlar doğurmaktadır. Teklifin iade edilmesi halinde mükellefin itiraz hakkı bulunmazken, reddedilmesi halinde ise mükellef bu red kararına karşı itiraz hakkı bulunmaktadır.

IRS'nin teklifi reddetmesi halinde bu durum mükellefe e-posta yoluyla bildirilmektedir. Teklifin reddedilme nedeninin açıklandığı bu bildirimde, mükellefin isterse IRS'nin uzlaşma ofisine itirazda bulabileceğine dair açıklamalar da yer almaktadır. İtirazın, red kararının mükellefe bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir (IRS, 2017c). Mükellefin red kararını kabul ederek herhangi bir itirazda bulunmaması halinde ise mükellef, ek faiz ve cezaya maruz kalmamak için vergi borcunun tamamını ödeyebileceği gibi vergi borcunu ödemek için bir taksit sözleşmesi de talep edebilmektedir (IRS, 2017e).

Mükellefin gerekli bilgileri ibraz etmemesi, iflas ettiğini bildirmemesi, gerekli başvuru ücretini ödememesi veya ilk taksit ödemesini yapmaması, gerekli vergi beyannamelerini vermemesi veya IRS'nin teklifi değerlendirdiği cari yıla ilişkin vergi

yükümlülüklerini yerine getirmemesi gibi durumlarda, IRS uzlaşma teklifini reddetmek yerine iade etmektedir (IRS, 2017c). Mükellefe posta yoluyla bildirilen iade nedenin giderilmesi halinde ise, mükellef bir defaya mahsus olmak üzere yeniden uzlaşma teklifinde bulunabilmektedir (IRS, 2017e).

### 3.1.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi

ABD’de uzun süredir uygulanan uzlaşma teklifi programı, 1998 yılındaki gelir reformu kanundan önce uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan oldukça etkili bir çözüm yoluydu. Ancak özellikle 2002 yılından sonra IRS’nın uzlaşma teklifleri konusunda oldukça katı bir tutum sergilemeye başlaması ile uzlaşma söz konusu etkinliğini kaybetmiştir. Öyle ki, 1998 yılından önceki dönemde uzlaşma tekliflerinin neredeyse yarısı kabul edilmekteyken, IRS’nın sergilediği bu sert tavır nedeniyle teklif kabul oranlarında önemli bir azalma meydana gelmiştir.

Ancak 2011 yılında IRS tarafından gerçekleştirilen “Fresh Start Initiative” ile uzlaşma oranları söz konusu bu yıldan itibaren artmıştır. Kabul edilen uzlaşma teklifi sayısının ödenmemiş borcu olan mükellef sayısından az olmasına rağmen, gerekli(zorunlu) kriterleri yumuşatan ve daha düşük teklif tutarlarına izin veren “Fresh Start Initiative” ile daha fazla vergi mükellefi uzlaşma teklifinde bulunmaya hak kazanmış ve böylece uzlaşmadan faydalanmıştır (Buttonow, 2014). Yeni Başlangıç ile yapılan değişiklikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (McKenzie, 2015):

- Mükelleflerin gelecekteki gelir hesaplamalarının gözden geçirilmesi,
- Mükelleflerin öğrenim kredi borçlarını geri ödeyeceğinin hesaba katılması,
- Mükelleflerin merkezi ve yerel bazda ödenmemiş vergi borçlarının dikkate alınması,
- İzin verilen yaşam giderleri kategorisinin ve miktarının genişletilmesi,
- Mükellefin banka hesabının bir bölümünü mal varlıkları değerinden çıkarılması ve
- Gelir elde etmek için kullanılan varlıkların değerinin, mal varlıkları değerinden çıkarılmasıdır.

Fresh Starttan önce uygulanan politika IRS’nin vergi mükelleflerinin mal varlıkları az olsa bile çok yüksek uzlaşma ödemeleri talep etmesine neden olmaktadır. Ancak söz konusu değişikikten sonra vergi yükümlülüklerini beş veya daha az taksitle ödeyen mükelleflerin ödemesi gereken tutar %75, 24 ay içinde ödemesi gereken tutar ise % 60 oranında bir azalma sağlanmıştır (McKenzie, 2015).

Aşağıda ABD’nin 2008-2017 yıllarına ait uzlaşma verileri yer almaktadır.

**Tablo 11: 2008-2017 Yılları Arasında ABD Uzlaşma Verileri**

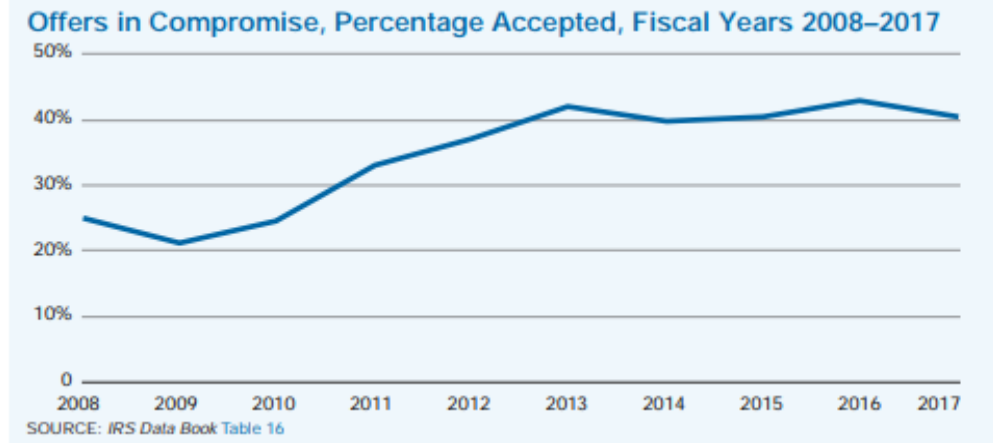
Yıllar	Alınan Teklif Sayısı (a)	Kabul Edilen Teklif Sayısı (b)	Uzlaşma Oranı (%) (bx100/a)	Uzlaşılan Tutar (Milyon \$)
2008	44.000	11.000	25,0	200.1
2009	52.000	11.000	21,1	157.2
2010	57.000	14.000	24,6	129.6
2011	59.000	20.000	33,9	154.0
2012	64.000	24.000	37,5	195.6
2013	74.000	31.000	41,9	195.3
2014	68.000	27.000	39,7	179.4
2015	67.000	27.000	40,2	204.7
2016	63.000	27.000	42,8	226.0
2017	62.000	25.000	40,3	256.0

**Kaynak:** 2008-2017 IRS Data Book Verilerine Dayanılarak Düzenlenmiştir.

Son on yılda ABD’de gerçekleşen uzlaşma verilerinin yer aldığı tablo, yukarıda bahsedilen gelir reformu kanununun ve Fresh Start değişikliklerinin uzlaşma verileri üzerindeki etkisini açıkça gözler önüne sermektedir. Tabloya göre, 2008-2010 yılları arasında ortalama %24 olan uzlaşma oranı 2011 yılında %34’e yükselmiştir. Yine tabloya göre, alınan teklif sayısının yıllar itibariyle genel olarak artış eğilimi içinde olduğu görülmektedir.

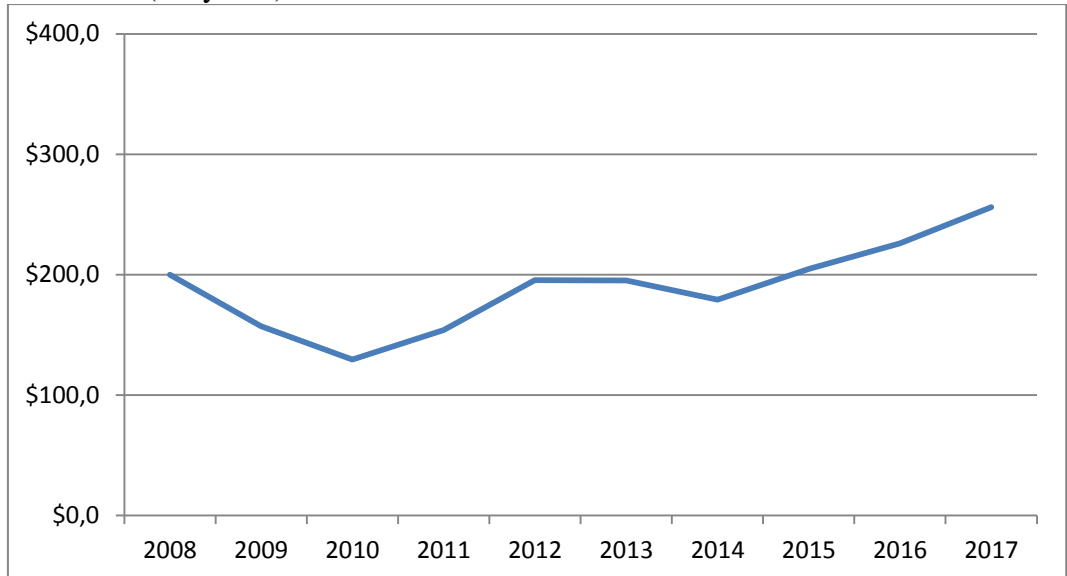
Alınan ve kabul edilen en yüksek teklif sayısının olduğu yıl 2013 yılıdır. Bu yılda alınan 74.000 uzlaşma teklifinin 31.000’nin kabul edildiği ve uzlaşma oranının yaklaşık %42 olduğu görülmektedir. Bu da 2013 yılında gerçekleşen uzlaşma oranının, uzlaşma oranının en yüksek olduğu 2016 yılından yalnızca 1 puan düşük olduğu anlamına gelmektedir.

Son on yılda uzlaşma oranının en düşük olduğu yıl ise %21 ile 2009 yılıdır ve bu yılda uzlaşılan tutar 157.2 milyon dolardır. Uzlaşma oranının %43 ile en yüksek olduğu 2016 yılında ise uzlaşılan tutarın 226.0 milyon dolar olduğu görülmektedir. Söz konusu iki yıl arasındaki uzlaşma oranı farkı %22 iken uzlaşılan tutarlar arasındaki fark ise 68.8 milyon dolardır. Uzlaşılan tutarın 256.0 milyon dolar ile en yüksek miktara ulaştığı 2017 yılında, uzlaşma oranının son on yılın en yüksek seviyesi olan 2016 yılında gerçekleşen uzlaşılan vergi tutarından bile daha fazla olduğu görülmektedir. Bu da 2017 yılında uzlaşma oranının son on yılın en yüksek oranı olmamasına rağmen uzlaşılan tutarın en yüksek miktarda olma nedeninin uzlaşmaya konu olan vergi tutarının ve buna bağlı olarak kabul edilen teklif tutarının 2016 yılına kıyasla daha yüksek olduğuna bağlamak mümkündür.

**Şekil 3:** 2008-2017 Yıllarına Ait IRS'nin Uzlaşma Teklifi Kabul Oranları

**Kaynak:** IRS DATA BOOK, 2017: 39.

2008-2017 yılları arasında ABD’nde gerçekleşen uzlaşma teklifi kabul oranlarının yer aldığı grafiğe göre kabul oranlarının son on yıl içinde 2009, 2014 ve 2015 yıllarında yaşanan ufak düşüşleri saymazsak, genel olarak arttığı görülmektedir. Özellikle 2011 yılında gerçekleşen Fresh Start değişiklikleri ile birlikte önemli bir artışın yaşandığı uzlaşma teklifi kabul oranlarının, buna rağmen %50’nin altında kaldığı da görülmektedir. Bunun iki önemli sebebi bulunmaktadır; ya mükellefler IRS için uzlaşmadan yararlanmaya uygun değildir ya da IRS’nin belirli kriterlere dayanılarak hesapladığı teklif miktarını ödeyememektedirler (Buttonow, 2014).

**Şekil 4:** 2008-2017 Yılları Arasında ABD’nde Kabul Edilen Uzlaşma Teklifi Miktarları (Milyon \$)

**Kaynak:** 2008-2017 IRS Data Book Verilerine Dayanılarak Düzenlenmiştir.

2008-2017 yılları arasında ABD’de kabul edilen uzlaşma teklifi miktarının yer aldığı grafiğe göre söz konusu yıllar itibariyle kabul edilen uzlaşma teklifi miktarının

dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. Özellikle 2010 yılında en düşük seviyeye ulaşan bu miktar 2011 yılı itibariyle yükselişe geçmiştir. Son üç yılda alınan teklif sayısında azda olsa bir düşüşün yaşanmasına rağmen kabul edilen teklif sayısının değişmediği ve buna bağlı olarak 2017 yılında 2015 ve 2016 yılına kıyasla yüksek bir uzlaşma oranının sağlandığı görülmektedir. Bu da IRS'nin uzlaşmaya daha sıcak baktığının ve uzlaşmacı bir tavır sergilediğinin en önemli göstergelerinden biridir. Ayrıca, Amerikan politikacılar ve akademisyenler de uzlaşma müessesesini vergi sistemi açısından oldukça kullanışlı bulmakta ve desteklemektedirler (Jackson, 2013: 105).

### **3.2. Almanya'da Uzlaşma Müessesesi**

Ülkemizdeki uzlaşma müessesesine kaynaklık eden Almanya'daki uzlaşma uygulaması 1977 yılında anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmıştır. Bununla birlikte Almanya da yasal olarak vergi işlemlerine yönelik uygulama alanı olmayan uzlaşma müessesesi, başka bir isimle fiilen uygulanmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma olarak nitelendirilebileceğimiz ve “son konuşma” olarak adlandırılan bu uygulama vergi incelemesinden sonra gerçekleştirilmektedir. Söz konusu incelemeler, alanında uzmanlaşmış denetim elemanları tarafından mükellefin iş yerinde yapılmakta ve genellikle üç yıllık bir dönemi kapsamakta ancak bu süre dört veya beş yıllık dönem olacak şekilde de uygulanabilmektedir (Kaya vd., 2017: 175).

Almanya'da vergi incelemesi sonucunda, mükellefe usulen bir konuşma (besprechung) yapılır. Buna ilk konuşma adı verilir. Bu ilk konuşmada vergi matrahı üzerinde anlaşmaya çalışılır. Anlaşma sağlanmazsa ikinci ve son konuşma (schlussbesprechung) yapılır (AO, md.201). Son konuşma yapılmadan önce, konuşmaya konu olacak sorunların mükellefe önceden bildirilmesi ve hazırlanması için uygun bir süre verilmesi gerekmektedir (Frotscher, 2005: 55). Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, yalnızca onu doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve saptanmış olan farkın, kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. İşte vergi denetiminin bu aşamada yani son konuşmada, mükellefle anlaşmaya varılması, Alman vergi hukukunda uzlaşma olarak ifade edilmektedir (Alemdar, 2008:151).

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenebilmesi için idari yollara başvurulmuş olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle idari çözüm yollarının kullanılması ve bunun belgelendirilmesi esastır. Dolayısıyla Almanya'da pek çok vergi ihtilafı idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır. Son konuşma için başvurular yazılı veya sözlü olarak yapılabilmektedir. Yazılı olarak verilen belgede son konuşmaya katılacak olan kişilerin (borçlu tarafta) imzaları bulunmalıdır (Fisher, 2008).

Son konuşma için mükellefin temsilci göndermesi halinde söz konusu temsilci yetkilendirildiğine dair belgeyi de göstermek zorundadır. Son konuşmada vergi dairesi müdürü, Maliye Bakanlığı'nı servis müdürü, uzmanlar ile mükellef veya temsilcisi, mali müşavir ve avukatlar bulunur (Durgut, 2007: 105).

Son konuşmanın konusuna her türlü maddi olaylar ve sorunlar girebilmekte dolayısıyla da son konuşmaya herhangi bir sınırlama getirilmemiştir (Durgut, 2007: 105). Ancak son konuşmaya ilişkin olayda, vergilendirmeyi basitleştirmeye yönelik olma ve vergiye ilişkin sonuçları esasından değiştirmeme yönleri aranacağından Almanya'da son konuşma uygulaması oldukça sınırlı sayıda gerçekleştirilmektedir (Kızılot, 2003: 66).

### 3.2.1. Uzlaşma Süreci

Son konuşmanın düzenlendiği Alman Vergi Usul Kanununun (Abgabenordnung) 201. maddesine göre; *“Vergi incelemesi sonucunda vergiye tabi tutarda bir değişiklik olmadıkça veya vergi mükellefi toplantıdan vazgeçmediği sürece, vergi incelemesi sonucunda bir toplantı (nihai tartışma) düzenlenecektir. Nihai tartışmada özellikle, tartışılan gerçeklerin yanı sıra, denetim bulgularının yasal olarak değerlendirmesi ve vergilendirme sonuçları tartışılacaktır. Vergi incelemesi sonucunda elde edilen bulgularla bir ceza uygulaması mümkünse vergi mükellefi ceza hakkında bilgilendirilecektir”*.

Bu bağlamda, vergi incelemesi ardından her zaman bir nihai görüşme yapılmaktadır. Bu durumun istisnaları ise mükellefin denetim sonucunun aksini ispatlayabileceği belgelerinin olmaması (defter tutması vb.) veya nihai toplantının yapılmasından feragat etmesi halleridir (Köstler, 2017). Bu toplantıyla güdülen amaç ise taraflar arasında tartışmaya neden olan hususların her iki tarafın iradesi altında çözüme kavuşturmak ve zaman ve para kaybına neden olan uzun süreçlerden kaçınmaktır (Fisher, 2005).

Bu toplantı ayrıca vergi mükellefine gerçek bulguları sözlü olarak yorumlama fırsatı vermesinin yanı sıra inceleme hizmeti aracılığıyla vergilendirme değerlendirmelerini yapma imkanı da tanımaktadır. Denetim sırasında vergi mükellefinin AO 199/2 göre bilgilendirilmesi gerekmesine rağmen, mükellef yalnızca son konuşma yoluyla bulguları kapsamlı bir şekilde yorumlama ve denetçi ile görüşme imkanı bulmaktadır (Haufe, 2017).

Vergi dairesi, nihai toplantı için bir randevu teklif etmek ve mükellefe tartışma konularını bildirmekle yükümlüdür. Nihai toplantı tarihinin ve bu toplantıda

görüülecek konuların mükellefe toplantıdan en az iki hafta önce bildirilmesi gerekmektedir. Nihai toplantıda, denetim bulgularının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, vergi değerlendirmeleri ve bunların vergi miktarı üzerindeki etkisi tartışılmaktadır (Burkhard, 2017).

Nihai toplantıda görülecek olan konuları mükellef muhasebecisiyle görüşüp tartışır ve inceleme sonucunda oluşturulan değerlendirmelerin doğruluğu araştırır. Eğer doğru değilse denetçiyi ikna etmek için gerekli olan kanıtlar toplanır ve tarhiyatın kanunlara uygun olup olmadığı kontrol edilir (Fisher, 2005). Bu görüşme sonucunda ek vergi tarhiyatına karar verilmesi halinde bu rapora karşı temyiz başvurusunda bulunulmasının iyi düşünülmesi gerekmektedir. Çünkü, itirazın çok pahalı bir hukuki uyuşmazlığa neden olacağı düşünülür (Fisher, 2005).

### **3.2.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları**

Nihai konuşmadan sonra denetçi bir rapor hazırlar ve vergi idaresine gönderir. Vergi idaresinin bu rapora dayanan vergilendirme işlemine karşı mükellefin temyiz talebinde bulunma hakkı vardır. Vergi idaresinin nihai toplantının yapılmasını kabul etmemesi vergi incelemesi sonucunda elde edilen bulgulara dayanan vergi değerlendirmelerinin hukuka aykırılığına yol açmayan bir usul hatasıdır ve mükellef bu duruma karşı önlem alabilir (Haufe, 2017). Son konuşma sonucunda mükellefin haksız yere ek tarhiyat yapıldığını kanıtlaması halinde ise yapılan tarhiyat terkin edilir.

Son konuşmanın olumlu sonuçlanması durumunda, uzlaşılan vergi ile ilgili olarak yapılan ve imzalanan anlaşma çerçevesinde mükellef vergi borcunu bir ay içerisinde ödeyebilir. Son konuşmanın olumsuz sonuçlanması halinde ise, vergi mükellefi vergi yargısı sürecini kullanma hakkına sahiptir. Kaldı ki Alman vergi yargısı sisteminde yargı yoluna başvurulmasının ön şartı idari çözüm yollarının tüketilmiş olmasıdır. Ancak mükellef isterse yargı yoluna başvurmadan önce idareye ön itirazda bulabilir. Zorunlu olmayan ön itirazın idare tarafından yerinde bulunması halinde vergi terkin edilir, yerinde bulunmayarak reddedilmesi halinde ise mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı saklı tutulmaktadır.

### **3.2.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi**

Nihai toplantının amacı bir itiraz prosedürü dışında muhtemel yanlış anlamaları ve anlaşmazlıkları ortadan kaldırmaktır. Bu nedenle, Almanya'da uzlaşma müessesesi (son konuşma) mükellef açısından beklenen sonuçları içerisinde çok da barındırmamaktadır. Bu müessese daha çok yargı sürecine başvurabilmek için kullanılan bir kurumdur. Zira Alman vergi hukukunda son konuşma ile ilgili olarak



adalet ve kanunilik ilkeleri daha ön planda tutulmuştur. Dolayısıyla esas vergi borcu üzerinde uzlaşma müessesesinin değişiklik yapma yetkisinin sınırları keskin bir şekilde çizilmiştir.

Almanya’da hali hazırda uygulanan ve uzlaşma olarak nitelendirilen son konuşma esasen bilinen uzlaşma müessesesinden farklı bir uygulamadır. Bilinenin aksine, vergi ve cezaların miktarında herhangi bir değişiklik yapmayan, teknik konular üzerinde duran bu uygulama daha çok verginin kanuniliği ilkesine hizmet etmektedir. Dolayısıyla, devletin vergi alacağından kolay kolay vazgeçmediği Almanya’da bu uygulama ile ilgili olarak sayısal bir değerlendirme yapılmasını sağlayacak herhangi bir veri bulunmamaktadır.

Zira son konuşmadan önce de sonrada vergiyi doğuran olayda bir hata olmaması halinde mükellefin vergi borcu değişmemektedir. Yalnızca mükellefin vergi incelemesinde yapılan değerlendirmelerin yanlış olduğunu ispatlaması halinde tarh edilen vergi terkin edilmektedir. Bu konuşma mükellefin kendini ifade edebilmesi ve yanlış anlaşılmalara gidilmesi için mükellefe sunulan bir fırsattır.

### 3.3. İngiltere’de Uzlaşma Müessesesi

İngiltere Vergi İdaresi (HMRC-HM Revenue & Customs )<sup>120</sup> mümkün olduğu kadarıyla mükelleflerle bir anlaşmazlık olmadan onların işlerini halletmeye çalışsa da, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergi borcunun miktarı veya ödeme zamanı konusundaki görüş farklılıkları veya anlaşmazlıklar dünyadaki tüm vergi idarelerinin karşılaştığı genel problemlerdir (HMRC, 2017a: 4).

Bu anlaşmazlıklar; kanunun yorumlanmasındaki görüş farklılıkları, kanunların karmaşık olması ve uygulanmasının basit olmaması gibi nedenlerle her aşamada ortaya çıkabilmektedir. Çoğu anlaşmazlık mükellef ile idare arasında görüşülmek suretiyle anlaşma yoluyla çözümlenirken, söz konusu anlaşmazlıkların yalnızca çok küçük bir kısmı yasal işlemler (mahkemeye ya da yüksek mahkemeye başvuru) yoluyla çözümlenmektedir (HMRC, 2017b: 4). Prensip olarak, uzlaşma küçük ve orta ölçekli işletmeler ve büyük ve karmaşık davalar üzerindeki anlaşmazlıkları çözmek için kullanılmaktadır (Elliott ve Moore, 2017: 14).

<sup>120</sup> “İngiltere Vergi İdaresi (HM Revenue & Customs), 2000’li yılların başlarından itibaren Gelir İdaresi (Inland Revenue) ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (HM Custom and Excise) olmak üzere 2 farklı örgütten meydana gelmekteydi. Daha sonraki yıllar da ise Gelir İdaresi İle Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresinin birleştirilmesiyle ortaya tekli bir yapı olan Gelir ve Gümrük İdaresi adı altında bir örgüt çıkmıştır” (Kaya vd., 2017: 116).

HMRC'nin ilk olarak 2007'de yayımladığı ve 2017'de güncellediği LSS (Dava ve Uzlaşma Stratejisi), bir vergi anlaşmazlığında uzlaşmaya varma temellerini belirlemekte ve bir çözüme ulaşmak için işbirliğine dayalı yaklaşımın faydalarını vurgulamaktadır (HMRC, 2017b: 4). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yönetim kanunu (Code of governance for resolving tax disputes), bir vergi anlaşmazlığını çözerken LSS ilkelerinin tutarlı bir şekilde uygulandığına dair güvence sağlar. LSS'de de yazıldığı üzere, HMRC bir vergi anlaşmazlığını mükellef ile birlikte veya dava açma yoluyla çözüme kavuşturulup kavuşturulmayacağını yalnızca kanuna dayanarak belirleyebilecektir.

HMRC komisyon üyelerinin karar verici olduğu davalar önce TDRB (Vergi Uyuşmazlıkları Çözümleme Kurulu) tarafından değerlendirilir ve HMRC'ye tavsiyelerde bulunur. Bu nedenle HMRC'nin uzlaşma stratejisi dava açılmadan uyuşmazlığın giderilmesi olup, %50 den fazla başarı şansının olduğu durumlarda dava açılmasının uygun olacağı şeklindedir (Doran, 2010: 28). HMRC'nin dava uzlaşma stratejisi (LSS), tüm vergilerin görev ve ödemeleri ile ilgili anlaşmazlıkların çözümünü kolaylaştırmak için tasarlanmıştır ve bu nedenle “vergi” terimi buna göre yorumlanmalıdır (HMRC, 2017a: 4).

Dolayısıyla LSS ilkeleri; maddi vergi yükümlülükleri, faiz ve cezalar ile ilgili tüm anlaşmazlıkları kapsamaktadır (HMRC, 2017a: 12). Anlaşmazlık ise geniş bir anlam ifade eder ve şu durumların tümü kapsar; HMRC bir işlemin doğru vergi muamelesi olup olmadığı hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyması ve HMRC ve mükellefin (veya temsilcisinin) verginin yasal olarak tam doğru zamanın ne olduğu konusunda farklı görüşlerinin bulunmasıdır (HMRC, 2017a: 4).

### **3.3.1. Uzlaşma Süreci**

Uyuşmazlık bir iade, denetim, ön denetim veya mükellefin HMRC'nin yasal yorumuna yönelik itirazı nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu belgede ‘anlaşmazlık’ bir iade, işlem veya düzenleme nedeniyle ortaya çıkan belirli bir riskin mükellefin vergi yükümlülükleri ile uyuşmadığı anlamına gelmektedir (HMRC, 2017a: 4). Mükellefin, dolaylı vergiler ile ilgili uyuşmazlıklar da idari çözüm yollarına başvurmaksızın doğrudan yargı yoluna başvurması mümkünken, dolaysız vergiler ile ilgili uyuşmazlıklar da ise öncelikle idari çözüm yollarına başvurması gerekmektedir. Uyuşmazlığın ortaya çıktığı tarihten itibaren, yani mükellefe yapılan bildirimden itibaren, mükellefin bir ay içinde uzlaşma başvurusunda bulunması gerekmektedir.

### 3.3.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları

HMRC'nin genel mükellef stratejisinin temel noktası, bir anlaşmazlığa neden olabilecek durumların ortaya çıkma ihtimalini azaltmaktır (HMRC, 2017a: 4). Anlaşmazlıklar hem mükellef hem de HMRC'ye pahalıya mal olduğu için HMRC mükelleflere bir anlaşmazlığa neden olmaksızın onların doğru vergi borçlarının tahsil edileceğini taahhüt etmektedir (HMRC, 2017a: 4). Anlaşmazlıkların en aza indirilmesine yardımcı olan iyi düzenlenmiş mevzuat, rehberlik, kararlar, tasfiye işlemleri ve karmaşık mükellefler için ilişki yönetimi gibi birçok HMRC faaliyeti önemli bir rol oynamaktadır (HMRC, 2017a: 5).

HMRC, Maliye Bakanlığı için mümkün olan en yüksek geliri sağlamayı amaçlamaktadır. Maliye Bakanlığı için en iyi uygulanabilir getiriye sağlamanın amacı, yalnızca anlaşmazlığa ait vergiyi değil ayrıca emsal oluşturabilecek yani HMRC'nin mükellef davranışlarını etkilemeye çalıştığı durumlarda da aynı veya diğer mükelleflerin potansiyel vergi yükümlülüklerinin dikkate alınmasını gerektirmektedir (HMRC, 2017a: 5).

Çoğu durumda uzlaşma yoluyla çözüm, muhtemelen en etkin ve verimli sonucu sunacaktır. Ancak HMRC anlaşmanın sağlanması için kendi kanun görüşünden ödün vermez ve bu durumda dava uyuşmazlıkların çözümünde en etkili yol olacaktır. Böyle bir durumda da HMRC uyuşmazlığın dava yoluyla çözülmesini sağlamak için verimli bir şekilde çalışacaktır (HMRC, 2017a: 7). Bu bağlamda, uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükelleflerin dava yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır.

### 3.3.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi

HMRC uyuşmazlıkların anlaşma veya dava yoluyla çözülüp çözülmediğine bakılmaksızın, uyuşmazlıkları profesyonel bir standartla çözmeyi amaçlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının büyük çoğunluğu dava yoluyla değil, HMRC ile mükellef arasındaki anlaşmayla çözümlenmektedir (HMRC, 2017a: 32). Uygun durumlarda ADR (Alternatif Uyuşmazlık Çözüm) yöntemleri ya taraflar arasında anlaşmanın sağlanmasına ya da tarafları davaya hazırlayarak anlaşmazlığın çözümlenmesine yardımcı olabilmektedir (HMRC, 2017a: 33).

İngiltere de uygulanan uzlaşma sistemi diğer ülkelerde uygulanan uzlaşma sisteminden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Burada, mükellef ile idare arasında çıkabilecek anlaşmazlıkların daha en baştan önlenmek suretiyle ortaya çıkmasını engellemeye yönelik bir sistem uygulanmaktadır. Ancak alınan önlemlere rağmen, çok

az sayıda da olsa zaman zaman anlaşmazlıkların ortaya çıkması halinde ise mükellef ile anlaşma yoluna gidilmektedir.

İngiltere de uzlaşma müessesesi bilinenin aksine vergi miktarında herhangi bir indirimin yapılmadığı, mükellefin ikna edilmesi ve verginin tamamının tahsil edilmesine hizmet eden bir kurumdur. Dolayısıyla, İngiltere’de uzlaşma müessesesine ilişkin sayısal verilerin yer aldığı kaynaklar bulunmamaktadır. Çünkü İngiltere sorun çözümü yerine soruna zemin hazırlamama mantığı gütmektedir.

#### **3.4. Fransa’da Uzlaşma Müessesesi**

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan uzlaşma müessesesi, Fransız Medeni Kanunu’nda geçen uzlaşma tanımına oldukça yakın bir kavramdır. Bu bağlamda, Medeni Kanunun 2044. maddesine göre uzlaşma (La Transaction), taraflar arasında doğan bir uyuşmazlığı sona erdiren veya doğmamış bir anlaşmazlığı önleyen bir sözleşmedir. Fransa da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmeye çalışılması zorunludur ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sırasında başvurulacak en etkin yol uzlaşmadır (Kızılot, 2003: 69).

Fransız Vergi Usul Kanunu’nun 247. maddesinde düzenlenen uzlaşma müessesesi mükellef ile idare arasında ortaya çıkan veya çıkabilecek vergi uyuşmazlıklarının taraflar arasında çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir sözleşmedir. Vergi idaresi uzlaşma sürecinde eleştiriye sebebiyet vermeyecek bir şekilde söz konusu süreci yürütmeyi ve kendisine yarar sağlayacak nihai çözüme ulaşmayı hedeflemektedir (Angotti ve Martinet, 2013: 1).

Almanya’dan farklı olarak Fransa’da uzlaşma kurumu önemli bir yere sahiptir. Fransa da uzlaşma müessesesi yalnızca vergi cezaları için uygulanmaktadır. Uzlaşma ile vergi aslını azaltmak ise mümkün değildir, zira böyle bir azalma kişilerin vergi öncesi eşitlik ilkesine zarar verecektir (Janquart, 2017). Öte yandan, Fransa’da pek çok ülkeden farklı olarak idarenin mükellef aleyhinde başlatmış olduğu yasal süreçler de uzlaşmanın konusuna girmektedir. İdare ve mükellef arasında karşılıklılık esasının geçerli olduğu bu kurumda mükellef vergi cezalarında indirim talep etme ile yargı yoluna başvuru haklarından feragat etmektedir (Lambert, 1998: 215).

Mükellefin vergilendirme işlemi kesinleşmeden önce ilgili vergi dairesine uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir (Janquart, 2017). Uzlaşma bu noktada alacaktan tek taraflı olarak vazgeçme şeklinde anlaşılmalıdır. Mükellefler uzlaşma kurumu sayesinde taraflarına kesilen cezaların tamamından veya bir kısmından kurtulabilmektedir. Uzlaşma mükellefin daha az vergi cezası ödemesini sağladığı gibi

ayrıca mükellefin gereksiz harcamalardan (mahkeme ücreti gibi) ve karmaşık ve zaman alan bir prosedüre maruz kalmasını önlemektedir (Janquart, 2017). İdare açısından ise vergi ve cezaları hızlı bir şekilde tahsil etme imkânı sağlamaktadır.

Uzlaşma sağlandıktan sonra kesin bir nitelik kazanmakta ve böylece yeni dava süreçleri uygulamak mümkün olmamaktadır (Janquart, 2017). Bu nedenle, mükellefler uzlaşma sağlanıp kesinleştikten sonra hiçbir şekilde yargı yoluna başvuramadıkları gibi idare de uzlaşma gerçekleştikten sonra mükellefe herhangi bir cezai işlem uygulayamamaktadır.

Uzlaşma ile vergi mükellefi bir ödeme takvimini kabul ve taahhüt etmelidir ve uzlaşılan ceza ile birlikte vergi aslını da ödemelidir. Mükellef iki taraf arasında imzalanan anlaşma şartlarına veya daha önceden belirlenen ödeme planına uymuyorsa vergi idaresinin uzlaşmadan önceki tutarı talep etme hakkı bulunmaktadır.

### 3.4.1. Uzlaşma Süreci

Fransız Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesinin 3. bendine göre kesinleşmemiş vergi para cezaları ve gecikme faizleri uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Bu noktada idarenin bazı cezalarının uzlaşma konusu yapılamayacağını da belirtmek gerekir. Bunlar (BOI-CTX-GCX-10-20 n° 80)<sup>121</sup>;

- Mükellefin düzenlemesi gereken belgeleri geç (GCI 1729 B-1) veya eksik (GCI 1729 B-2) düzenlemesi nedeniyle kesilen para cezaları,
- Mükellefin görüşme talebini reddetmesinden dolayı kesilen 1500€ para cezası (GCI 1734),
- Vergi kaçakçılığı ile ilgili verilen cezalardır.

Mükellef uzlaşma ile belirlenen ödeme zamanlarına riayet etmek zorundadır. Uzlaşma vergilendirme işlemleri kesinleşmediği müddetçe vergilemenin her aşamasında yapılabilmektedir. Kural olarak uzlaşma talebi, ulusal yetkili servis müdürü veya özel yetkili servis müdürü ya da ilçe maliye müdürüne yapılabilmektedir (R247-4 du LPP).

Burada önemli olan kıstas başvurunun başvuru yapılan kişinin uzmanlık alanıyla ilgili olmasıdır. Bunların dışında bütçeden sorumlu bakana da uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir. Ancak bu durumda miktar sınırlaması mevcuttur. Yani uyuşmazlık konusu miktar 200.000€'yu geçmiyorsa ilçe kamu maliyesi müdürü veya ulusal yetkili servisin müdürü ya da özel yetkili servis müdürleri, uyuşmazlık konusu olan miktar,

<sup>121</sup> Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (Kamu Maliyesi Resmi Vergi Bülteni-Vergiler)

200.000€'yu geçiyorsa da Kambiyo, Gümrük ve Vergi Uyuşmazlıkları Komitesi'nin görüşünü alarak Bütçe Bakanı karar vermektedir (Durmuş, 2016: 69).

Uzlaşma mükellef tarafından talep edileceği gibi idare tarafından da teklif edilebilir (Collet ve Colin, 2014: 214). Uzlaşma talebinin yazılı usulde olması esastır. Ancak uygulamada sözlü taleplere de rastlanılmaktadır (Thierry, 2013: 522). Uzlaşma talebi dilekçe ile yapılır. Dilekçenin şahsi olması gerekir. Yani kişi sadece kendisi ile ilgili bir talepte bulunmalıdır. Uzlaşma talebini mükellefin kendisinin yanı sıra vekâlet verdiği temsilcisi de yapabilir. Temsilcinin vekâletnameyi dilekçe ekinde sunması zorunludur.

İdare talep edilen uzlaşma ile ilgili teklifini hazırlar ve iadeli taahhütlü bir mektup ile mükellefe gönderir (Durmuş, 2016: 70). Bu mektup ile birlikte uzlaşmanın bütün şartlarının belirtildiği ve iki nüsha halinde düzenlenen sözleşme de mükellefe iletilir. Bu sözleşmede vergi aslı ve cezası ile uzlaşmaya varılan ceza miktarına ait bilgiler yer almaktadır. Bu noktada mükellefin cevap vermek için mektubun eline ulaştığı tarihten itibaren 30 günlük bir süresi vardır (R247-3 du LPF).

### **3.4.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları**

Uzlaşma talebini takiben idarenin sunduğu teklif mükellef tarafından kabul edilirse uzlaşma sağlanmıştır. Mükellef imzalı iki nüsha halindeki uzlaşma sözleşmesini ilgili vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi de imzalaması gereken kısmı imzalayarak bir nüshasını tekrar mükellefe geri gönderir. Uzlaşmanın geçerli olması için mükellefin uzlaşma tutanağını herhangi bir şerh koymadan imzalaması gerekmektedir.

Uzlaşma işlemi gerçekleştikten sonra yapılan uzlaşmanın kesinlik kazanması için mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesi ve yetkili makam tarafından uzlaşmanın onaylanması gerekmektedir (L251 du LPF). Mükellefin uzlaşma şartlarını yerine getirmemesi halinde verginin tahsili genel hukuk kurallarına göre yapılmaktadır.

Vergi idaresi tarafından yapılan uzlaşma teklifine mükellefin 30 gün içinde cevap vermemesi halinde mükellefe uzlaşma teklifine cevap vermediğine dair bir hatırlatma mektubu gönderilmekte ve cevap vermesi için 10 günlük bir ek süre verilmektedir. Mükellefin verilen bu 10 günlük süre içinde de idareye herhangi bir cevap vermemesi halinde vergi dairesi uzlaşma teklifinin reddine karar vermekte ve normal prosedür uygulanmaya başlanmaktadır.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellefin dava yoluna başvuru hakkı bulunmaktadır. Bu durumda hâkim, ek vergi tarhiyatı ve vergi cezaları ile birlikte vergi aslı hakkında da hüküm verme yetkisine sahip olmaktadır (L251 du LPF).

### 3.4.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının önemli bir bölümü idari aşamada çözümlenmektedir. Yargıya intikal eden uyuşmazlıklar oldukça sınırlıdır. Gerek vergi mükellefleri gerekse idare için maliyetleri artırıcı bir unsur olan dava yolu yerine uzlaşma tercih edilmektedir (Delevoeye, 2008: 2). Bu noktada Uzlaşma Komisyonu, vergi makamları ile bir vergi mükellefi arasında uyuşmazlığı giderici rol oynamaktadır (Martin, 2015).

Uzlaşmanın etkin olarak kullanıldığı ve çok az miktarda uyuşmazlığın dava konusu edildiği Fransa da 2007-2016 yıllarına ilişkin Uzlaşma Komisyonlarına yapılan başvurular ve bu başvuruların sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 12:** 2008-2016 Yılları Arasında Fransa’da Gerçekleşen Uzlaşma Verileri

Yıllar	Alınan Teklif Sayısı	Uzlaşılan Teklif Sayısı	Uzlaşılmayan Teklif Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)
2007	901.714	572.588	329.126	63,49
2008	895.446	564.130	331.316	62,99
2009	882.213	542.561	339.652	61,50
2010	963.115	587.500	375.615	60,99
2011	1.096.943	659.262	437.681	60,09
2012	1.182.760	680.027	502.673	57,49
2013	1.269.150	729.761	539.389	57,49
2014	1.193.945	668.609	525.336	55,99
2015	1.404.505	884.838	519.667	62,99
2016	1.255.991	772.435	483.556	61,50

**Kaynak:** Rapport Annuel (2012, 2013, 2014, 2015, 2016) a l’intention du Gouvernement et du Parlement, raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 12’ e göre yıllar itibariyle uzlaşma oranlarının da yüksek olması sebebiyle yapılan uzlaşma başvurusu sayılarının, küçük düşüşler dışında, genel olarak artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Yine tablodan da anlaşılacağı üzere Fransa’da yapılan uzlaşma başvurularının büyük bir kısmı kabul edilmiş ve uzlaşma sağlanmıştır. Tabloya göre 2008 yılında başvuruların %63’ünde uzlaşma sağlanmıştır. Bu oran 2014’de %56 2015’de ise yine %63 olmuştur. 2016 yılında ise %61,5 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Son on yılda gerçekleşen ortalama uzlaşma oranına göre (%60,45), her yüz uzlaşma teklifinin 60’nın kabul edildiği görülmektedir. 2007-2016 yılları arasında uzlaşma teklifi miktarının en yüksek olduğu 2015 yılında ise uzlaşma oranının %63

olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Fransa’da yapılan uzlaşma başvurularının yarısından fazlasının kabul edildiği ve uyuşmazlıkların büyük bir bölümünün uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

### **3.5. Güney Afrika’da Uzlaşma Müessesesi**

Temel ilke her ne kadar Güney Afrika Gelir Servisinin (SARS-South African Revenue Service) vergi kanunlarını eksiksiz bir şekilde uygulaması yönünde olsa da, mükellef ve vergi idaresi arasında yaşanan anlaşmazlıklar ile vergi tahsili sırasında ortaya çıkan bazı özel durumlar uzlaşmayı gerekli kılmaktadır (Kotze, 2014: 248). Bu temel ilkenin zaman zaman askıya alınmasının nedeni ise vergi sisteminin iyi yönetilmesi arzusu ve devlet için mevcut durumda mümkün olan en avantajlı konumun sağlanması amacıdır.

Güney Afrika’da uzlaşma müessesesi Vergi İdaresi Kanunu’nun (TAA-Tax Administration Act) “Write Off or Compromise of Tax Debts” başlıklı 14. bölümünde yer alan 200 ile 207. maddelerinde düzenlenmiştir. TAA’nın 200. maddesine göre uzlaşmanın amacı; vergi borcunun geriye kazanılmasından elde edilen en yüksek net getiriyi sağlamaktır. Yine aynı maddeye göre uzlaşma müessesesi, vergi sisteminin iyi yönetilmesi ve idari verimlilik düşünceleriyle tutarlı olan bir kurumdur.

Uzlaşma, esasen mükellef ile SARS arasında yapılan bir sözleşmeyi ifade etmektedir. Bu sözleşme, mükellefe vergi borcunu 12 taksitten fazla olmamak üzere eşit taksitler halinde ödeme imkanı sağlamaktadır (Zyl, 2015: 35). Genellikle en iyi ve en ucuz avukat olarak nitelendirilen uzlaşma anlaşması ile mükellef vergi borcunun tamamından daha az bir kısmını ödemeyi taahhüt ederken, SARS ise mükellefin geri kalan vergi borcunu kalıcı olarak iptal etmeyi taahhüt etmektedir (Palmer, 2013). Böylece vergi idaresi tahsil edilme imkanı bulunmayan vergi borcunun bir kısmını tahsil etme imkanı sağlarken, mükellef ise ödeme zorluğu çektiği vergi borcunun tamamını ödeme yükümlüğünden kurtulmaktadır.

Uzlaşma başvurusu mükellef tarafından Güney Afrika Gelir Servisine (SARS) yapılmaktadır. Üst düzey bir SARS yetkilisinin onayına tabi olan uzlaşma başvurusu değerlendirilirken, mükellefin ödediği vergi borçları, geçmişte vergi kanunlarını ihlal edip etmediği ve uzlaşmaya başvuru sebebi göz önünde bulundurulmaktadır (Honeyball, 2013). Bu nedenle, SARS yapılan her uzlaşma başvurusunu kabul etmek zorunda değildir, uzlaşma prosedürün de çeşitli faktörleri değerlendirmeye almak zorundadır. Borçluların geçmiş, mevcut ve gelecek koşullarının uzlaşmayı desteklemesi gerekmektedir (SARS Short Guide to TAA, 2013: 72).



Güney Afrika'da vergi borcu, vergi cezası, faizler ve hatta SARS'a olan ek vergiler dahi uzlaşma müessesesinin kapsamına girmektedir (Bacon, 2017). SARS'ın yayınladığı Vergi İdaresi Kanunu'nun özet rehberine göre bir vergi denetimi sırasında uzlaşmanın sonuçlandırılmayacağı ancak denetim sonunda rapor yazıldıktan sonra uzlaşmanın sonuçlandırılabilmesi belirtilmiştir (SARS Short Guide to TAA, 2013: 53). Buna göre, Güney Afrika'da tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma müessesesine başvuru yalnızca tarh edilen yani hesaplanan vergi borçları için geçerlidir.

### 3.5.1. Uzlaşma Süreci

Uzlaşma başvurusunun, mükellef veya mükellefin kanuni temsilcisi tarafından Güney Afrika Gelir Servisi'ne (SARS) yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Uzlaşma başvurusu sırasında mükellefin mali durumunu ayrıntılı bir şekilde açıklayan çeşitli belgelerin mükellef tarafından vergi idaresine sunulması gerekmektedir. Ayrıca, uzlaşma talebini değerlendiren SARS yetkilisinin uygun görmesi halinde mükelleften ek bazı belgeler isteme hakkı da bulunmaktadır (Kamdar, 2018: 15).

Uzlaşma talebi mükellef tarafından imzalanmalı ve başvurunun doğru ve eksiksiz olduğu garanti edilmelidir. Uzlaşma talebi borçlunun vergi borcunun tamamını ödeyemediği yönündeki iddialarını destekleyen kanıtlarla birlikte sunulmalıdır. Bu belgelerle sınırlı olmamak üzere, başvuru sırasında mükelleften istenen belgeler Vergi İdaresi Kanunu'nun 201. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Söz konusu belgeleri eksiksiz olarak sunmak ise oldukça uğraştırıcı ve zahmetli bir süreçtir.

Vergi İdaresi Kanununun 201. maddesine göre mükelleften istenen belgeler;

- Mükellefin mevcut tüm varlık ve borçlarının piyasa değeri,
- Talepten önceki son 12 ayda mükellefin elde ettiği gelir ve harcamalar,
- Talepten önceki son üç yıl içinde ya da kıdemli SARS yetkilisinin uygun gördüğü daha uzun bir süre içinde mükellef tarafından satılan veya elden çıkarılan tüm varlıklar,
- Satılan varlıkların değeri, bundan elde edilen gelir, varlıkları satın alan kişinin kimliği ve mükellefin o kişi olan ilişkisi,
- Başka bir kişinin isteğe bağlı yetkisine tabi olan belirli veya şarta bağlı veya herhangi bir varlığa ilişkin mükellefin gelecekteki geliri,
- Mükellefin doğrudan veya dolaylı olarak (tek başına veya diğer kişilerle, örneğin eşi) elden çıkarma yetkisine sahip olduğu tüm varlıklar,

- Mükellefin mevcut mali kaynakları ve gelir düzeyi ile önümüzdeki üç yıl içinde elde edilmesi öngörülen kaynak ve gelir seviyesini yansıtan bir mali plan taslağı,
- Mükellefin uzlaşmaya başvuru nedeni.

Ayrıca, mükellefin başvuru sırasında SARS'a ödeyebileceği toplam borç miktarını belirtilen bir teklif sunması gerekmektedir. İstenen tüm belgelerle birlikte üst düzey SARS yetkilisi mükellefin uzlaşma talebini değerlendirerek uzlaşmanın sağlanıp sağlanmadığını mükellefe bildirir. Diğer şartlarında yerine getirilmesi halinde, SARS mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutarın teklif edilen tutar olduğuna kanaat ederse uzlaşma sağlanır. Aksi halde SARS'la görüş birliği elde edilene kadar görüşmelere devam edilebilir. Bu bağlamda, teklif edilen tutarın mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutar olduğuna SARS'ın ikna olması önemli bir husustur.

### **3.5.2. Uzlaşma Başvurusunun Sonuçları**

Uzlaşmanın sağlanması halinde mükellef ile vergi idaresi arasında bir sözleşme imzalanır. Bu sözleşmede mükellefin ödemesi gereken toplam borç tutarı ve SARS'ın borç bakiyesinin iyileştirmesine yönelik taahhüdü yer almaktadır (TAA md. 204). Ayrıca uzlaşmanın özel bir şarta bağlanması halinde bu şartın da muhakkak sözleşmede yer alması gerekmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması ile mükellef vergi kanunu bağlamında yüklenen ve daha sonra ortaya çıkabilecek yükümlülükleri yerine getirmek ve vergi borçlarını SARS tarafından öngörülen şekilde ödemek zorundadır (TAA md. 204). Mükellef ile idare arasında uzlaşmanın sağlanması halinde mükellefin itiraz hakkı ortadan kalmaktadır (TAA, md. 9). Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise mükellef itiraz hakkı konusunda bilgilendirilir (mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine itiraz veya vergi mahkemesine başvuru hakkı bulunmaktadır) ve mükellefin dava açma hakkı saklıdır (Hall, 2013: 35).

Vergi İdaresi Kanunu'nun 203. maddesinde uzlaşma anlaşması yapmaya uygun olmayan haller maddeler halinde sayılmıştır. Buna göre (TAA md. 203):

- Mükellef mevcut uzlaşma talebinden önceki 3 yıl içinde SARS ile uzlaşma anlaşması yapmış ise,
- Mükellefin vergi işleri güncel değil ise,
- Bir başka alacaklı mükellef hakkında tasfiye işlemlerini başlatmış veya başlatma niyetini bildirmiş ise,

- Uzlaşma diğer alacaklıları etkileyecek veya diğer alacaklılar SARS'a göre avantajlı bir konuma getirilecek ise,
- Uzlaşma daha geniş kapsamlı mükellef uyumunu olumsuz etkileyecek ise, üst düzey SARS yetkilisi, bir vergi borcunun herhangi bir miktarından taviz veremez.

Ayrıca, mükellef maddi olguları açıklayamazsa veya SARS'a maddi durumuyla ilgili olarak yanlış bilgi verirse ve sözleşme ile hüküm altına alınan uzlaşma şartlarına uymazsa SARS'ın uzlaşma ile bağlı kalmayacağına dikkat edilmelidir (TAA md. 205). Bu gibi durumda, uzlaşma geçersiz kabul edilmekte ve mükellef vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır.

Bu bağlamda yukarıda bahsedilen hükümler çerçevesinde, Güney Afrika'da uzlaşma müessesesi mükellefin bir işi ayakta tutması veya kurtarması için borcunu yeniden yapılandırabilmesi kapsamında, SARS'tan vergi borcunun belirli bir miktarını silmesini isteyebileceği oldukça faydalı bir kurumdur. Ancak mükellefin bu kurumdan faydalanabilmesi ve SARS'ın mükellef ile uzlaşma anlaşması yapması için SARS'ın mükellefin mali durumunun gerçekten kötü olduğuna ikna olması gerekmektedir.

### **3.5.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi**

TAA'nın 207. maddesine göre komisyon üyesi tarafından her yıl SARS'ın yıllık mali raporunda uzlaşılan vergi borcu miktarının rapor edilmesi gerekmektedir. Mükellefin kişisel bilgilerinin ifşa edilmediği, mali yılın bitiminden itibaren ayın sonuna kadar sunulması gereken raporda; silinen veya uzlaşılan vergi borcu tutarının ayrıntıları, vazgeçilen gelir tutarı ve geri kazanma maliyetindeki tahmini tasarruf miktarına yer verilmektedir (TAA md. 207).

Tablo 13'de SARS'ın yıllık raporlarına dayanılarak düzenlenen ve SARS tarafından iptal edilen vergi borcu tutarları yer almaktadır.

**Tablo 13:** Güney Afrika'da SARS Tarafından Silinen/İptal Edilen Vergi Borcu Tutarları (2008-2017)

Yıllar	Toplam Silinen Vergi Borcu (R Billion) (a)	Geçici Olarak Silinen Vergi Borcu (R Billion) (b)	Kalıcı Olarak Silinen Vergi Borcu (R Billion) (c)	% (c*100/a)
2008	R3.9	R2.4	R1.5	38.9
2009	R4.6	*	*	*
2010	R4.1	*	*	*
2011	R4.8	*	*	*
2012	R8.1	R5.7	R2.4	29.6
2013	R15.4	R12.4	R3.0	19.4
2014	R14.9	*	*	*
2015	R18.7	*	*	*
2016	R11,2	R9,2	R2.0	17.8
2017	R11.7	R7.2	R4.5	38.4

**Kaynak:** SARS Yıllık Raporlarından (Annual Report) yararlanılarak düzenlenmiştir.

\*Verilere ulaşılamamıştır.

Güney Afrika Vergi İdaresi Kanunu'nun 207. maddesinde hüküm altına alınmasına rağmen SARS yıllık raporlarında uzlaşma verilerinin tamamı yer almamaktadır. Elde edilen verilere dayanılarak bir değerlendirme yapılacak olursa; kalıcı olarak iptal edilen borçlar içinde uzlaşmaya dayalı vergi borçlarının yanı sıra itiraz ya da vergilendirme hataları nedeniyle iptal edilen borçlarında yer aldığı düşünüldüğünde, SARS'ın vergi uzlaşma oranlarının yüksek olmadığı görülmektedir.

Tablodan da görüldüğü üzere yıllar itibariyle silinen toplam vergi borcu tutarının büyük çoğunluğunun geçici olarak silinen vergi borçlarına ait olduğu görülmektedir. Bu da, SARS'ın 15 yıllık tahsil zamanaşımı süresi içinde mükellefin durumunun düzeldiği kanısına varması halinde, geçici olarak iptal edilen vergi borcunu mükelleften tahsil edebileceği anlamına gelmektedir.

Bu tabloya göre SARS'ın vergi borcundan kolay kolay vazgeçmediği ve mükellefle uzlaşabilmesi için mükellefin mali durumunun gerçekten kötü olması ve uzlaşmaya başvuru sebebini belgelerle desteklemesi gerekmektedir. Bu bağlamda, Güney Afrika'da mükellef ile idare arasında bir uzlaşmanın sağlanmasının çokta kolay olmadığı ve uzlaşma müessesesinin oldukça ağır şartları bünyesinde barındırdığı söylenebilir.

### 3.6. Avustralya’da Uzlaşma Müessesesi

Avustralya Vergi İdaresi (ATO-Australian Taxation Office) belirli koşullar altında tartışılabilir olmayan veya tahsil edilebilir bir borcun tamamının ödenmesinin mümkün olmadığına karar verebilmekte ve yükümlülüğün yalnızca belirli bir miktarının ödenmesini kabul edebilmektedir (ATO, 2013: 28). Komisyon üyesinin kesinleşmiş bir vergi borcunun birincil tutarından daha düşük bir tutarın ödenmesini kabul ettiği ulaşma kurumu, vergi mükellefinin borcunun tamamını ödeyemediği bazı durumlarda başvurulabileceği bir yoldur.

Komisyon üyesine uzlaşma yapma yetkisi veren belirli bir mevzuat bulunmamasıyla birlikte, komisyonun bazı durumlarda vergi alacağına bir kısmından vazgeçmesi Finansal Yönetim ve Sorumluluk Yasası 1997’nin (FMAA-Finansal Management and Accountability Act) 44 ve 47’nci maddelerin de, vergi borcunu toplamının başka bir yolunun olmaması halinde ihtiyatlı bir mali yönetim olarak kabul edilmektedir (ATO, 2013: 29). Bu madde, komiserin bir vergi borcunu uzlaştırmak zorunda kalabileceği genel idari yetkiye belirli nitelikler getirmektedir (ATO, 2005: 48). Ancak uzlaşma ile ilgili düzenlemeler esasen ATO Alacaklar Politikasınının 27. bölümünde (PS LA 2011/3) yer almaktadır.

Vergi mükelleflerinin temsilcilik organları ve vergi uygulayıcıları ATO’nun uzlaşma politikasının ticari olmadığı bir işletmenin sürekliliğini veya şartlarını çok az veya hiç dikkate almadığını belirtmektedir (Villios, 2016: 12). Komisyonun uzlaşma yetkisi, vergilendirme mevzuatının amacına yani iyi yönetim ve idari sağduyunun dikkate alınarak en yüksek net getirinin sağlanması için uygulanmalıdır (PS LA 2011/3 md. 38).

ATO politikalarına göre uzlaşmanın sağlanması için mükelleflerin oldukça katı şartları yerine getirmeleri ve yapılan anlaşmanın ATO’ya fayda sağlaması gerekmektedir (ATO, 2013: 58). Buna göre uzlaşma ATO’ya; tahsil maliyetinden tasarruf etme, vergi borcunu (dava açılması halinde) daha önceki bir tarihte tahsil etme, hiç tahsil edilemeyecek durumdaki bir vergi borcunun belirli bir kısmını tahsil etme gibi bir takım faydalar sağlamaktadır (ATO, 2013: 58).

Avustralya Vergi İdaresi (ATO) esasen yasal olarak tüm vergi borçlarını tahsil etmek zorundadır ve bu tutarın altındaki bir tutarı kabul edemez (ATO, 2017). Bu nedenle uzlaşma Avustralya’da çok kısıtlı olarak uygulanan ve büyük çoğunluğunu (toplam tahsil edilebilir vergi borcunun %60’ından fazlasına sahip olan) küçük

işletmelerin<sup>122</sup> oluşturduğu bir kesim tarafından kullanılan bir müessesedir. İflas ve tasfiye işlemlerinden daha ağır şartlara sahip olan bu kurum Avustralya'da çok fazla tercih edilmemektedir.

Komisyon üyesi gelir vergisi, mal ve hizmet vergisi, yan ödemeler vergisi ve emeklilik vergisi olmak üzere bir dizi vergilendirme borcu ile ilgili olarak uzlaşma yetkisine sahiptir (ATO, 2005: 48). Bazı durumlarda komiser genel faiz giderlerinin de (GIC) iptal edilmesine karar verebilir ve tahakkuk eden genel faiz giderlerinin bir kısmı iptal edilebilir (ATO, 2013: 27). Ayrıca para cezaları da uzlaşma kapsamına girmektedir (ATO, 2013: 27).

### **3.6.1. Uzlaşma Süreci**

ATO, esasen borç yönetimine yönelik tercih edilen bir çözüm yolu olarak uzlaşmaya teşvik etmemektedir. Bu nedenle oldukça ağır şartlara sahip olan uzlaşma müessesesinin başvuru formu da oldukça uzundur (40 sayfadan fazla). Ayrıca, çok az sayıda başvuru kabul edilmektedir (ATO, 2013: 57).

Uzlaşma başvurusunun komisere yazılı olarak yapılması gerekmektedir. ATO sözlü olarak yapılan başvuruları dikkate almamaktadır. Bireysel ve kurumsal vergi borçları için uzlaşma talebinde bulunmak mümkündür (PS LA 2011/3).

Uzlaşma başvuruları ATO Alacaklar Politikasının 27. bölümünde belirtilen ilkeler dâhinde değerlendirilmektedir. Komiser vergi tahsil etme yetkisi olan tüm vergi memurlarına uzlaşma başvurusunu reddetme yetkisi vermiştir. Reddedilecek herhangi bir uzlaşma başvurusu vekil seviyesinde ele alınmaktadır. Bir vergi memuru uzlaşma başvurusunun gerekli şartları taşıdığı görüşündeyse, başvuru uzlaşma uygulamasını onaylama yetkisine sahip olan üst düzey bir vergi memuruna iletilmektedir (ATO, 2005: 99).

### **3.6.2. Uzlaşma Başvurusu Sonuçları**

Avustralya'da bir uzlaşma teklifi kabul edilmeden önce, öncelikle devlete sağlayacağı fayda değerlendirilir. Devlete açıkça bir fayda sağlamayan teklif ise reddedilir (PS LA 2011/3 md. 36). Uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşılan tutarın ödenmesi halinde Komisyon mükellefe ek ödeme uygulamak için herhangi bir işlem yapılmayacağına dair bir sözleşme imzalamaktadır (ATO, 2013: 29). Hukuk Hizmetleri Şubesi tarafından hazırlanan bu sözleşme taraflar arasında kararlaştırılan hususların

<sup>122</sup> Toplam cirosu iki milyon doları aşmayan işletmelerdir (2014 yılı için).

kanıtlanması açısından önemli bir belgedir ve her iki tarafın da imzalaması gerekmektedir (PS LA 2011/3 md. 71).

Mükellefin sözleşme ile hüküm altına alınan ödeme planına uymaması halinde ise anlaşma geçersiz sayılacak ve mükellef vergi borcunun uzlaşmaya varılmadan önceki tutarının tamamından sorumlu tutulacaktır. Kesinleşmiş vergi borcunun toplam tutarından daha az bir tutarını taksitle ya da daha sonraki bir tarihte ödeme fırsatı sağlayan uzlaşma anlaşmasının diğer borç tahsili düzenlerinden farklı olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Zira, taksitle veya daha sonraki bir tarihte vergi borcunu ödeme imkanı sağlayan diğer borç ödeme yöntemlerinde mükellef vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır.

Uzlaşmaya varılması halinde mükellefin aynı vergi borcuna yönelik olarak diğer idari çözüm yollarına ve yargı yoluna başvurma hakkı da ortadan kalkmaktadır. Diğer yandan komiserin uzlaşma kabiliyetinde kısıtlamalar bulunmaktadır. Komiserin mevzuatın aksine bir uzlaşma anlaşması yapması halinde ise söz konusu anlaşma hükümsüz sayılmaktadır (PS LA 2011/3 md. 29). Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise mükellefin dava açma hakkı bulunmaktadır.

Uzlaşma teklifi şu durumlarda kabul edilmemektedir (ATO Alacaklar Politikası 27. Bölüm- PS LA 2011/3):

- Uzlaşma teklifi vergi borçlusunun toplam net varlıklarından daha düşük ise,
- Uzlaşma anlaşması 1966 İflas Kanunu veya 2001 Şirket Kanunu kapsamında işlem yapmaktan daha az fayda sağlıyor ise,
- Mükellefin vergilendirme işlemleri güncel değil ise,
- Mükellefin uzlaşmaya başvurmasının tek sebebi vergi borcunu ödeyememesi ise,
- Mükellef geçmiş vergi borçlarını eksik veya geç ödemiş ise,
- Mükellef uzlaşma talebinden önceki 5 yıl içinde başka bir uzlaşma anlaşmasına taraf olmuş ise, mükellefin yaptığı uzlaşma teklifi ATO tarafından reddedilmektedir.

### **3.6.3. Uzlaşma İstatistiklerinin Değerlendirilmesi**

Uzlaşmaya dair oldukça az bilginin ve açıklamanın bulunduğu Avustralya'da uzlaşma müessesesi, oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Üstelik uzlaşmayla ilgili hesap verilebilirlik ve şeffaflık şartı da bulunmamaktadır (ATO, 2005: 100). Bu nedenle kısıtlı veriler dâhilin de uzlaşma müessesesi sayısal olarak değerlendirilecektir.

Aşağıdaki tabloda, 1 Temmuz 2009 ile 31 Aralık 2012 tarihleri arasındaki dönemler de, ATO'nun uzlaşmayı kabul ettiği borçların sayısı ve tutarları yer almaktadır.

**Tablo 14:** Avusturalya’da 1 Temmuz 2009-31 Aralık 2012 Tarihleri Arasında Uzlaşma Verileri

Yıllar	Uzlaşılan Başvuru Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Toplam Borç Miktarı (Milyon \$) (a)	Tahsil Edilen Tutar (Milyon \$)	Uzlaşılan Tutar (Milyon \$) (b)	Uzlaşma Oranı % (b*100/a)
2009-2010	1	6.1	1.0	5.1	83.6
2010-2011	2	11.830.8	2734.4	9096.3	76.8
2011-2012	16	203.1	19.0	184.2	90.6
Temmuz-Aralık 2012	1	20.3	2.0	18.3	90.1
Toplam	20	12.060.3	2756.4	9303.9	77.1

**Kaynak:** ANAO Audit Report No.52 2012-13.

Avusturalya’da uzlaşma başvuruları sayısı nispeten az olmakla birlikte, bir uzlaşma sağlandığında vazgeçilen vergi borcu tutarının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Temmuz 2009 ile 31 Aralık 2012 tarihleri arasındaki dönemde ATO’ya yapılan 98 başvurudan 78’i reddedilmiş, 20’sin de ise uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan 20 başvurunun (12.06 milyar dolar değerinde) 2,75 milyar doları ya da borcun toplam değerinin yüzde 23’ü tahsil edilmiş ve toplam 9,3 milyar dolar vergi borcunun tahsilinden vazgeçilmiştir. Söz konusu dönemler arasında uzlaşmaya konu olan toplam vergi borcunun %77’sin de uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir. Buna göre; Avusturalya’da oldukça zorlu şartlara sahip olan ve çok sık kullanılmayan uzlaşma müessesesi ile uzlaşmaya konu olan vergi borcunun büyük bir kısmının alımından vazgeçildiği görülmektedir.

Daha önce de bahsedildiği gibi Avustralya’da uzlaşma müessesesi tartışmasız yani kesinleşmiş vergi borçları için kullanılabilen bir kurumdur. Tartışmalı vergi borçları için ise anlaşma olarak adlandırılan ve alternatif uyuşmazlık çözüm yönteminin bir türü olan “settlement” kullanılmaktadır. Uzlaşmadan oldukça farklı olan bu kurum vasıtasıyla da vergi borcunun bir miktarından vazgeçebilmektedir. Yine belirli tutarın altındaki vergi borçları tahsil masrafları nedeniyle silinebilmektedir. Mükelleflerin idareyle ters düşmeleri noktasında ise mükellefleri idareyle birebir görüşme konusunda teşvik eden bir sistem benimsenmiştir. Vergilendirme ile ilgili bir hata yapılması halinde o hata mükellefin itirazı karşılığında giderilmekte ve vergi borcu iptal edilmektedir. Mükellef itirazlarına çok kısa bir sürede (en fazla 5 gün içinde) geri dönülmektedir. Ancak genel olarak Avustralya’da devlet vergi sistemine oldukça



güvenmekte ve devlet çıkarları her şeyden üstün tutulmaktadır. Bu nedenle devlet kolay kolay vergi alacağından vazgeçmemektedir.

Vergi dairesinin uzlaşma hakkındaki bu sert tutumunun nedeni ise bu kurumun yükümlülüklerini yerine getirmeyen borçluları ödüllendirmesinin yanısıra vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacına da aykırı düşmesi düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca uzlaşmanın daha geniş kapsamda uygulanmasının vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi konusunda olumsuz bir etki yaratacağı savunulmaktadır. Dolayısıyla Avustralya’da uzlaşmanın çok sınırlı durumlarda özellikle iflas ve tasfiye gibi borçların ödenmesi için mevcut olan diğer yasal yollar dikkate alınarak kullanılması gerektiği düşüncesi hakimdir.

ATO’nun daha esnek bir uzlaşma mekanizması benimsemesi halinde, tıpkı 2012 yılında ABD’nde uygulamaya koyulan “Fresh Start İntiative” de olduğu gibi mükelleflerin uzlaşmaya katılımı artacaktır. Böylece yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanan mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusunda önemli bir adım atılacak ve mükelleflerin yeni bir başlangıç yapması sağlanarak ekonomik faaliyetlerine devam etmelerine katkıda bulunulabilecektir.

### **3.7. Uzlaşma Müessesesinin Türkiye ile Seçilmiş Bazı Yabancı Ülkeler Açısından Karşılaştırılması**

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların anlaşma yoluyla çözülmesi anlamına gelen uzlaşma müessesesi bilindiği üzere, taraflara önemli bazı avantajlar sağlamaktadır. Her iki tarafın da özveride bulunarak ortak bir noktada buluşması hem uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözülmesine katkı sağlamakta, hem de mükellef ile idare arasındaki ilişkiyi olumlu yönde etkilemektedir.

Ülkeler açısından farklı uygulama şekillerine sahip olan uzlaşma kurumu, ülkeler arasında ortaya çıkan farklılıkları daha iyi göz önüne koyabilmek ve ayrıntılı bir şekilde ele alabilmek amacıyla yan başlıklar halinde incelenmiştir. Buna göre Türkiye ve yabancı ülke karşılaştırmaları; uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar, uzlaşma türü, uzlaşma süreci ve şartları, başvurunun kabulü ve reddi ve uzlaşma rakamları açısından değerlendirilmiştir.

#### **3.7.1. Türkiye ile ABD’nin Karşılaştırılması**

ABD’nde uygulanan uzlaşma müessesesi ile Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesinin uygulanma amaçlarının, birbiriyle örtüşen bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Buna göre, her iki ülkede de uzlaşma müessesesinin uygulanma amacı; vergi borcunu ödeyemeyen veya vergi borcunun ödemesi halinde ekonomik olarak

sıkıntıya düşen mükelleflere yardım etmek ve ileride tahsil imkanı bulunmayan vergi borcunu, mümkün olan en kısa süre içinde tahsil etmektir. Ancak ABD’de Türkiye’ye kıyasla mükelleflerin uzlaşma müessesesinden faydalanabilmesi için oldukça sıkı ve ayrıntı içeren bir değerlendirmeden geçmeleri gerekmektedir.

ABD’de mükellefler uzlaşma başvurusundan önce ve sonra olmak üzere iki aşamalı bir testten geçmektedirler. Buna göre; mükelleflerin öncelikle uzlaşmaya uygun olup olmadıklarını öğrenmek için dört aşamalı bir ön eleme testinden geçmeleri gerekmektedir. Bu testten geçen mükellefler ancak uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı elde edebilmektedirler. Uzlaşmaya başvurusunun ikinci aşaması ise başvuru yapıldıktan sonra gerçekleşecek olan değerlendirmeyi kapsamaktadır.

Türkiye’de ise ABD’deki ön eleme testine benzer olarak, uzlaşma başvurularının süresi içinde ve usulüne uygun yapıp yapılmadığının değerlendirildiği bir ön inceleme süreci mevcuttur. Yalnızca bu aşamadan geçen başvurular komisyona iletilerek uzlaşma görüşmelerine başlanılmaktadır. Ön incelemenin, ABD’de uygulanan ön eleme testiden farkı ise başvurunun yapılmadan önce değil yapıldıktan sonra bir değerlendirmeye tabi tutulmasıdır.

ABD’nde mükellef ile bir uzlaşma anlaşması yapılmadan önce öncelikle mükellefin ek süre verilmesi veya taksit sözleşmesi yapılması halinde vergi borcunun tamamını ödeyip ödeyemediği değerlendirilmektedir. Eğer mükellef bir taksit sözleşmesi yapılması veya ek süre verilmesi halinde vergi borcunun tamamını ödeme kapasitesine sahip ise vergi idaresi mükellefle uzlaşma yoluna gitmemekte ve vergi borcunun tamamını tahsil etmektedir. Türkiye’de ise vergi borcunu ödeyemeyen ve uzlaşma müessesesine başvuruda bulunan mükelleflerin vergi borcunu tam olarak ödeyebilme kabiliyetleri değerlendirilmemektedir.

ABD’de mükelleflerin yargısal yollara başvurabilmeleri için öncelikle uzlaşma müessesesine (veya diğer idari çözüm yollarına) başvurmaları gerekmektedir. Türkiye’de ise bu konuda mükelleflere seçimlik bir hak tanınmaktadır. Bu bağlamda, mükellefler vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak idari yollara başvurmadan önce yargı yoluna başvurma hakkına sahiptirler.

ABD’de uzlaşma teklifleri değerlendirilirken, mükelleflerin ödeyebileceği en yüksek tutar hesaplanmaya çalışılmaktadır. Her mükellefin teklifi birbirinden bağımsız olarak kişilerin temel ihtiyaçları da göz önüne alınarak, kendi durum ve şartlarına göre ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Türkiye’de ise mükelleflerin kişisel durumlarından ziyade, pazarlık kabiliyetleri uzlaşma tutarını belirleyen temel etkidir.

ABD’de mükelleflerin uzlaşma teklifiyle birlikte uzlaşılan vergi tutarını ödemeyi düşündükleri, ödeme türünü de belirlemeleri gerekmektedir. Periyodik ve nakit olmak üzere iki ödeme seçeneğinden birini seçmeleri gereken mükellefin, seçtikleri ödeme türüne göre başvuru harcıyla beraber belirli bir miktar ödeme yapmaları gerekmektedir. Türkiye de ise uzlaşılan tutarın ödenmesi konusunda mükellefin herhangi bir ödeme seçeneği belirleme hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle, vadesi geçen vergi borçlarının uzlaşma tarihinden itibaren 1 ay içinde, vadesi henüz gelmemiş olan vergi borçlarının ise normal vade tarihlerinde ödenmesi gerekmektedir.

### 3.7.1.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından

ABD’de vergi borcu, para cezası ve faiz uzlaşmanın kapsamına girerken, kaçakçılık ise Türkiye’de de olduğu gibi uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında tutulmuştur. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de ve ABD’de uygulanan uzlaşma müesseselerinin kapsamı ve türü yer almaktadır.

**Tablo 15:** Türkiye-ABD de Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü

Ülkeler	Vergi Aslı	Vergi Cezası	Faiz	Tarhiyat Ö.	Tarhiyat S.
Türkiye	X	X		X	X
ABD	X	X	X	X	X

Tablodan da anlaşılacağı üzere uzlaşmanın konusunu oluşturan vergi ve cezalar açısından iki ülke arasındaki en önemli fark faizdir. Zira ABD’de uzlaşmanın kapsamına giren faizler, Türkiye’de ise uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında kalmaktadır. İki ülke arasında uzlaşma türü bağlamında ise herhangi bir farkın olmadığı görülmektedir. ABD’nde, Türkiye’de de olduğu gibi tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı uzlaşma türü uygulanmaktadır.

### 3.7.1.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından

Her iki ülkede de uygulanan uzlaşma müessesesinin ortak amacı, hem mükelleflerin hem de idarenin çıkarlarını koruyarak, vergi borcunun en hızlı ve en az maliyetle tahsilini sağlamaktır. ABD de uygulanan uzlaşmanın bir diğer amacı ise tahsil edilme imkanı bulunmayan vergi borcunun, mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutar üzerinde tahsil etmektir. Mükellefin yapacağı uzlaşma teklifi de bu kriter göz önüne alınarak değerlendirilmektedir. Mükellefin ödeyebileceği gerçek tutardan daha düşük bir tutarda uzlaşma teklifinde bulunması halinde ise uzlaşma teklifi reddedilmektedir.

Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesinin ise mükelleflerin ödeyebileceği en yüksek vergi borcu tutarını tahsil etme amacı olmadığı gibi mükellefler herhangi bir

uzlaşma teklifinde de bulunmamaktadırlar. Uzlaşılan tutar mükellef ile idarenin karşılıklı olarak yaptığı uzlaşma görüşmeleri sırasında belirlenmektedir. Elbette mükellefin vergi borcunu ödeme gücü dikkate alınmaktadır ancak mükellefin ödeyebileceği en yüksek vergi tutarı hesaplanmamaktadır. Yani çoğu zaman mükelleflerin ödeyebilecekleri vergi tutarının çok daha altında bir tutar da uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

ABD’nde mükelleflerin uzlaşma başvurusu sırasında özellikle uzlaşmanın yapıldığı yıla ilişkin olmak üzere son 5 yıla ait tüm vergi beyannamelerini muhafaza etmiş olmaları ve teklif sırasında vergi idaresine sunmaları gerekmektedir. Türkiye’de ise uzlaşma başvurusu sırasında bu belgelerin sunulması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

ABD’de mükellefler uzlaşma başvurusu sırasında, uzlaşma formunun yanı sıra gerçek ve tüzel kişi olmalarına göre değişen farklı bir takım formlar da doldurmaları gerekmektedir. Bu bağlamda, ücretliler ve serbest meslek erbapları için ayrı, şirketler için ayrı olmak üzere mükelleflerin farklı bir form daha doldurarak, gerekli belgelerle birlikte uzlaşma başvurusunda bulunmaları gerekmektedir. Türkiye’de ise uzlaşmaya başvuru dilekçesi, mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi olmalarına göre değişen bir yapıya sahip değildir.

ABD’de uzlaşmaya başvuru ücrete tabidir ve başvuru sırasında mükellefin ilk taksit ödemesi olarak adlandırılan bir ödeme yapması gerekmektedir. Türkiye’de ise uzlaşmaya başvuru herhangi bir ücrete tabi değildir ve mükelleflerin başvuru sırasında herhangi bir ödeme yapmaları gerekmemektedir.

ABD’nde idarenin mükelleften ek bilgi talep etme hakkı bulunmaktadır ve talep edilen bilginin belirtilen süre içinde cevaplandırılmaması halinde, uzlaşma teklifi itiraz hakkı olmaksızın iade edilmektedir. Türkiye’de ise komisyonun ek bilgi talep etme hakkı bulunmamaktadır.

### **3.7.1.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından**

ABD’de uzlaşmanın sağlanması halinde mükellefin uzlaşma teklifi sırasında belirttiği ödeme türüne göre uzlaşılan vergi tutarını ödemesi gerekmektedir. Aksi halde, uzlaşma anlaşması geçersiz sayılmakta ve mükellef vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır. Türkiye’de ise mükellefin uzlaşılan vergi tutarını belirtilen tarihlerde ödememesi halinde uzlaşma anlaşması geçersiz sayılmamaktadır.

ABD’de oldukça ayrıntılı bir değerlendirmeden geçen uzlaşma tekliflerinin değerlendirdiği süre zarfında da mükelleflerin seçtikleri ödeme türüne göre ödeme

yapmaya devam etmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin teklifin değerlendirildiği sırada ödemelerine devam etmemeleri halinde ise teklif iade edilmektedir. Türkiye’de ise mükellefin uzlaşma sonuçlanıncaya kadar ödeme yapmasını zorunlu kılan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Mükellef isterse ek faiz külfetinde kurtulmak amacıyla uzlaşma sonuçlanmadan önce ödeme yapabilir ama bu mükellef açısından bir zorunluluk değildir, tamamen ihtiyari bir durumdur.

ABD’nde uzlaşma teklifinin reddedilmesi ve red nedeninin mükellefe bildirildiği tarihten itibaren 30 gün içinde telafi edilmesi durumunda mükellef tekrar uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Yine Türkiye’de süresi içinde olmak kaydıyla reddedilen uzlaşma başvurusu ret nedenin düzeltilmesi şartıyla yenilebilmektedir.

ABD’de uzlaşma başvurusunun iade edilmesi halinde ise (bir defaya mahsus itiraz hakkı bulunan bazı durumlar hariç) mükellefin itiraz hakkı bulunmamaktadır. Türkiye’de ise uzlaşma başvurusunun iade edilmesine dair herhangi bir düzenleme veya uygulama bulunmamaktadır.

ABD’nde uzlaşmanın sağlanması, mükellefe bazı önemli yükümlüklere uyma zorunluluğu getirmektedir. Buna göre, uzlaşmanın sağlandığı tarihten itibaren 5 yıl boyunca mükellefin herhangi bir yükümlüğü yerine getirmemesi veya herhangi bir vergi borcunu ödememesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmakta ve mükellef vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır.

Türkiye’de ise uzlaşma anlaşmasının geçerliliğini sağlamak amacıyla mükelleflerin zorunlu olarak uymaları gereken herhangi bir yükümlülükleri bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, Türkiye’de uzlaşmanın sağlanması halinde mükelleflerin uzlaşılan vergi borcunu ödememeleri de dahil olmak üzere hiç bir durum ve şart uzlaşma anlaşmasını geçersiz kılmamaktadır.

Öte yandan her iki ülkede de geçeli olan hükme göre uzlaşılan vergi tutarı hiçbir şekilde dava konusu edilememektedir. Ancak uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükelleflerin dava açma hakkı saklıdır.

### 3.7.1.4. Uzlaşma Rakamları Açısından

Aşağıdaki tabloda Türkiye ve ABD’de gerçekleşen uzlaşma başvurularına ait uzlaşma oranları yer almaktadır.

**Tablo 16:** Türkiye-ABD’de Uzlaşma Başvurularına Ait Uzlaşma Oranları

Ülkeler	Yıllar	Türkiye			Yıllar	ABD (%)
		MUK (%)	VDK (%)	TS (%)		
Uzlaşma Oranları (%)	2008	59,52	60,36	91,40	2008	25,0
	2009	38,88	70,87	85,99	2009	21,1
	2010	81,25	75,30	91,21	2010	24,6
	2011	72,97	80,55	81,93	2011	33,9
	2012	58,33	90,32	94,93	2012	37,5
	2013	28,57	69,56	92,54	2013	41,9
	2014	41,17	82,91	86,06	2014	39,7
	2015	72,72	74,86	94,47	2015	40,2
	2016	75	52,69	89,57	2016	42,8
	2017	16,66	62,72	95,72	2017	40,3
<b>Ort. (%)</b>		<b>54,50</b>	<b>72,01</b>	<b>90,38</b>		<b>34,7</b>

MUK: Merkezi Uzlaşma Komisyonu, VDK: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, TS: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu, Ort: Ortalama.

Tablodan da anlaşılacağı üzere, ABD’nde özellikle 2011 yılında uygulamaya konulan “Fresh Start Initiative” ile uzlaşma oranlarında ciddi bir artışın yaşandığı ancak Türkiye ile kıyaslandığında, ABD’nde gerçekleşen son on yıllık ortalama uzlaşma oranının Türkiye’de gerçekleştirilen son on yıllık ortalama uzlaşma oranlarının oldukça altında kaldığı görülmektedir.

### 3.7.2. Türkiye ile Almanya’nın Karşılaştırılması

Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesine kaynaklık etmesine rağmen kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılan Almanya’daki uzlaşma müessesesi, günümüzde yasal olarak uygulanmamakla birlikte başka bir isimle fiilen uygulanmaktadır. Uzlaşma olarak nitelendirilen ancak uzlaşmadan oldukça farklı özelliklere sahip olan “son konuşma” mükellefle idarenin vergi matrahı üzerinde görüşerek anlaşmasını ifade etmektedir.

Son konuşma, vergi incelemesi yapıldıktan sonra mükellefle yapılan görüşmeyi ifade etmektedir ve bu görüşmede matrahın miktarında herhangi bir değişiklik yapılmamakta yalnızca vergiyi doğuran olayın gerçekte olup olmadığı ve bulunan farkın

kanunlara göre matrah sayılıp sayılmadığı üzerinde durulmaktadır. Türkiye’de uygulanan uzlaşmanın aksine verginin miktarından ziyade teknik konular üzerinde bir görüşme yapılmaktadır.

Almanya’da vergi idaresinin son konuşma yoluyla tarh edilen vergi borcunun alımından vazgeçmesi veya bir kısmını iptal etmesi gibi bir yetkisinin bulunmamasına rağmen, Türkiye’de ise uzlaşma komisyonunun vergi borcunun alımından vazgeçme yetkisi bulunmaktadır.

Almanya’da mükellef ile idare arasında yaşanan uyuşmazlıklar sebebiyle öncelikle idari çözüm yollarının tüketilmesi ve bunun belgelendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de ise mükellefin yargı yoluna başvurabilmesi için idari çözüm yollarını tüketmiş olması gerekmemektedir. Mükellef isterse idari çözüm yollarına başvurmadan önce yargı yoluna başvurabilmektedir. Hatta mükellef her iki yola aynı anda başvurabilme hakkına da sahiptir.

### 3.7.2.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından

Almanya’da uzlaşma konusuna her türlü maddi olay ve sorun girmekte, bu konuda herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Türkiye’de ise uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ve cezaların sınırları yönetmeliklerle belirlenmiştir. Dolayısıyla, her türlü maddi olay ve sorun uzlaşma müessesesinin konusuna girmemektedir. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de ve Almanya’da uygulanan uzlaşma müesseselerinin kapsamı ve türü yer almaktadır.

**Tablo 17:** Türkiye-Almanya’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü

Ülkeler	Vergi Aslı	Vergi Cezası	Faiz	Tarhiyat Ö.	Tarhiyat S.
Türkiye	X	X		X	X
Almanya	X	X	X		X

Almanya’da son konuşma vergi incelemesi sonuçlandırıldıktan sonra gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere Almanya’da yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi uygulanmaktadır. Türkiye de ise vergi tarh edilmeden önce başvurula bilinen tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarh işlemi gerçekleştikten sonra başvurula bilinen tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi olmak üzere iki farklı uzlaşma türü uygulanmaktadır.

### 3.7.2.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından

Almanya’da uzlaşma süreci, vergi dairesinin son görüşme için mükelleften randevu talep etmesiyle başlamaktadır. Görüşmenin yapılacağı günün mükellefe en az

iki hafta önceden bildirilmesi gerekmektedir. Son görüşmenin yapılması herhangi bir şarta tabi değildir. Aksine, vergi incelemesine giren her mükellefle yapılması gereken zorunlu bir süreçtir. Türkiye’de ise uzlaşmaya başvuru belirli şartlara bağlanmıştır ve uzlaşma süreci mükellefin uzlaşma talebi üzerine işlemeye başlamaktadır.

### **3.7.2.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından**

Almanya’da uzlaşma başvurusunun kabul edilmesi veya reddedilmesi söz konusu değildir. Vergi incelemesine tabi tutulan her mükellef ile görüşme yapılmaktadır. Türkiye’de ise uzlaşma başvurusunun kabulü ve reddi bir birinden oldukça farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Almanya’da görüşmeler sonucunda idare ile mükellefin matrahta anlaşması halinde mükellefin belirlenen vergi borcunu 1 ay içinde ödemesi gerekmektedir. Taraflar arasında anlaşmanın sağlanmaması halinde ise mükellefin itiraz hakkı bulunmaktadır.

Türkiye’de ise uzlaşmanın sağlanması halinde, mükellefin kanunen belirtilen süre zarfında vergi borcunu ödemesi gerekmektedir. Uzlaşmanın sağlanmaması halinde ise tıpkı Almanya’da da olduğu gibi mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır.

### **3.7.2.4. Uzlaşma Rakamları Açısından**

Adalet ve kanunilik ilkelerinin ön planda tutulduğu ve vergi miktarının yalnızca mükellef itirazının haklı bulunması halinde terkin edildiği, onun dışında vergi borcu tutarında herhangi bir değişikliğin yapılmadığı Almanya’da, uzlaşma müessesesinin (son konuşmanın) bilinen uzlaşma müessesesinden oldukça farklı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir.

Vergi borcu miktarında herhangi bir indirimin yapılmadığı sadece mükellefe kendini sözlü olarak ifade edebilme ve belgelerle itiraz edebilme hakkının tanındığı Almanya ile ilgili olarak, Türkiye de uygulanan uzlaşma müessesesiyle karşılaştırma yapılmasını mümkün kılan herhangi bir sayısal veri bulunmamaktadır.

### **3.7.3. Türkiye ile İngiltere’nin Karşılaştırılması**

İngiltere’de uygulanan vergi sistemi daha çok uyuşmazlıkların en aza indirilmesi ve uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını önleme amacına hizmet etmektedir. Bu nedenle de iyi organize edilmiş bir vergi sistemine sahip olan İngiltere’de çok az sayıda vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır.

İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları ilk olarak mükellef ile vergi idaresi arasında anlaşma yoluyla çözümlenmeye çalışılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin yargı yoluna



başvuruları için idari çözüm yollarını tüketmiş olmaları gerekmektedir. Türkiye’de ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Mükellefler isterlerse idari çözüm yollarına başvurmadan önce yargı yoluna da başvurabilmektedirler.

İngiltere’de uzlaşma müessesesi daha çok idarenin mükellefi ikna etmesi üzerine kurulu bir yapıya sahiptir ve idare kendi kanun görüşünden ödün vermemektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi sisteminin gelişmiş yapısına oldukça güvenilen İngiltere’de, idare çok nadir durumlarda vergi alacağından vazgeçmektedir.

### 3.7.3.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından

İngiltere’de vergi yükümlülükleri, faiz ve cezalar uzlaşma kapsamına girerken, Türkiye’de ise faiz uzlaşma kapsamı dışında kaldığı gibi her tür vergi cezası da uzlaşma kapsamına girmemektedir. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de ve İngiltere’de uygulanan uzlaşma müesseselerinin kapsamı ve türü yer almaktadır.

**Tablo 18:** Türkiye-İngiltere’de Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü

Ülkeler	Vergi Aşlı	Vergi Cezası	Faiz	Tarhiyat Ö.	Tarhiyat S.
Türkiye	X	X		X	X
İngiltere	X	X	X		X

Tablodan da anlaşılacağı üzere, İngiltere’de yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi uygulanmaktadır. Türkiye’de ise tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı uzlaşma türü uygulanmaktadır.

### 3.7.3.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından

Uyuşmazlıkların büyük çoğunluğunun mükellef ile idare arasında anlaşma yoluyla çözüme kavuşturulduğu İngiltere’de, uzlaşma süreci mükelleflerin itirazı üzerine başlamaktadır. İngiltere’de uzlaşmaya başvuruda herhangi bir şart bulunmamaktadır. Mükellef ile idare arasında uyuşmazlık yaşanması uzlaşmaya başvuru için yeterli bir nedendir.

Türkiye’de ise her ne kadar uzlaşmaya başvuru belirli nedenlere bağlanmış olsa da, söz konusu nedenlerin doğruluğu araştırılmadığından yine mükellef ile idare arasında bir anlaşmazlığın ortaya çıkması uzlaşmaya başvuru için yeterli bir neden sayılmaktadır.

### 3.7.3.3. Başvurunun kabulü ve reddi açısından

İngiltere’de uzlaşmanın sağlanması halinde, tıpkı Türkiye’de de olduğu gibi mükelleflerin üzerinde anlaşmaya varılan vergi borcunu ödemeleri gerekmekte ve uzlaşılan tutar hakkında herhangi bir itiraz hakları bulunmamaktadır. Uzlaşmanın

sağlanamaması halinde ise yine Türkiye’de de olduğu gibi mükelleflerin yargı yoluna başvurma hakları bulunmaktadır.

#### **3.7.3.4. Uzlaşma Rakamları Açısından**

İngiltere’de uygulanan uzlaşma müessesesi Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesinden oldukça farklı bir yapıya sahiptir ve İngiltere’de uzlaşma müessesesi vergi borcunun indirilmesinden ziyade mükellefle anlaşmazlığın çözümlenmesi amacına hizmet etmektedir. Bu nedenle, İngiltere’de uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak herhangi bir sayısal veri bulunmamakta ve dolayısıyla da İngiltere ve Türkiye arasında nicel bir karşılaştırma yapılamamaktadır.

#### **3.7.4. Türkiye ile Fransa’nın Karşılaştırılması**

Fransa’da uygulanan uzlaşma müessesesinin, Türkiye’de ve hatta diğer birçok ülkede uygulanan uzlaşma müesseselerinden oldukça farklı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Bu farklılık özellikle uzlaşmanın konusu ve işleyiş süreci açısından kendini göstermektedir.

Fransa’da, Türkiye’de de olduğu gibi mükellef ile idare arasında ortaya çıkan veya ortaya çıkması muhtemel olan anlaşmazlıkların çözümünde başvuru uzlaşma müessesesi uyuşmazlıkların çözümünde oldukça önemli bir yere sahiptir. Fransa’da mükellefin uzlaşma başvurusunda bulunması halinde cezalarda indirim müessesesinden faydalanma hakkı da ortadan kalmaktadır. Türkiye’de de olduğu gibi mükellefler bu iki çözüm yolundan yalnızca birine başvurabilmektedirler.

Fransa’da da Türkiye ile benzer bir şekilde uzlaşılan miktarın belirlenmesinde belirli kriterlerin geçerli olmadığı, uzlaşılan tutarın belirlenmesi noktasında idarenin inisiyatifinin ağır bastığı görülmektedir. Bu bağlamda idarenin, aynı durum ve şartlara sahip olan mükelleflerle aynı oranlarda uzlaşma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu konu ile ilgili olarak Fransa Danıştay’ının verdiği bir kararda bu yöndedir<sup>123</sup>.

##### **3.7.4.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından**

Fransa’da vergi aslı uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresi vergi aslı üzerinde herhangi bir indirim yapma yetkisine sahip değildir. Fransa’da vergi cezaları ve gecikme faizi uzlaşma müessesesinin konusunu oluşturmaktadır. Türkiye’de ise mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyat dışında kalan

<sup>123</sup> “Danıştay, kapsam ve içerik açısından benzer bir nitelikte olup da idare ile uzlaşan mükellefi emsal göstererek idarenin kendisi ile de uzlaşması talebinde bulunan mükellefin başvurusunun yerinde olmadığı kararını vermiştir. Mahkeme idarenin böyle bir talebe olumlu cevap vermeye zorunlu olmadığı sonucuna varmıştır” (Durmuş, 2016: 68).

vergi aslı üzerinde uzlaşma yapılması mümkündür ancak gecikme faizi uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de ve Fransa’da uygulanan uzlaşma müesseselerinin kapsamı ve türü yer almaktadır.

**Tablo 19:** Türkiye-Fransa’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü

Ülkeler	Vergi Aslı	Vergi Cezası	Faiz	Tarhiyat Ö.	Tarhiyat S.
Türkiye	X	X		X	X
Fransa		X	X	X	X

Mükellefin istenen belgeleri zamanında ibraz etmemesi veya belgelerde eksiklik veya hatanın olması veya düzenlemesi gereken belgeleri hiç düzenlememesi halinde kesilen para cezaları, Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesinde de olduğu gibi Fransa’da da uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Ayrıca kaçakçılık nedeniyle kesilen cezalar da her iki ülke açısından da uzlaşma müessesesinin konusuna girmemektedir. Fransa’da Türkiye’den farklı olarak idarenin başlattığı yasal süreçlerin de uzlaşma müessesesinin konusuna girdiği görülmektedir.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi iki ülke açısından uzlaşma türü bakımından herhangi bir farkın bulunmadığı görülmektedir. Zira hem Fransa’da hem de Türkiye’de tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı uzlaşma türü uygulanmaktadır.

#### **3.7.4.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından**

Her iki ülkede de uzlaşmanın konusuna giren vergi cezaları açısından (Türkiye için vergi aslı açısında da) miktar itibarıyla herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu nedenle, her miktarda vergi cezası için uzlaşma başvurusunda bulunmak mümkündür.

Fransa’da uzlaşma süreci mükellefin talebi üzerine başlayabileceği gibi idarenin teklifi üzerine de başlayabilmektedir. Türkiye’de ise mükellef uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi yalnızca tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde geçerli olan bir uygulamaya göre inceleme elemanın da mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etme yetkisi bulunmaktadır.

Fransa’da mükellef uzlaşmayla ilgili herhangi bir teklifte bulunmamakta vergi idaresi bir uzlaşma teklifi belirlemektedir. Ayrıca mükellef ile idare herhangi bir şekilde karşı karşıya gelerek bir toplantı veya görüşme yapmamaktadır. Uzlaşma teklifinin yapılması, teklifin kabulü veya reddi mektup (iadeli taahhütlü) vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de ise uzlaşma görüşmeleri birebir mükellef ve idare arasında yapılan karşılıklı görüşmeler yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Fransa'da mükellefin uzlaşma teklifi hakkındaki kararını teklif tarihinden itibaren 30 gün içinde idareye bildirmesi gerekmektedir. Bu süre zarfında idareye olumlu veya olumsuz herhangi bir bildirimde bulunmayan mükellefler için ise idare 10 günlük bir ek süre daha vermektedir. Bu uygulamanın Türkiye'de uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefe dava açma süresinin sonuna kadar teklif tutarını kabul etme hakkının verilmesiyle benzer bir özelliğe sahip olduğu görülmektedir.

Ancak iki uygulama arasındaki en önemli fark ise Fransa'da teklifin kabulü için 10 günlük belirli bir ek sürenin verilmesi söz konusu iken, Türkiye'de ise bu süre 30 günlük dava açma süresinin kalan kısmı ile sınırlıdır ve mükellefe herhangi bir ek süre verilmemektedir. Bu nedenle, söz konusu süre 10 gün olabileceği gibi 10 günden fazla veya az da olabilmektedir.

Fransa'da mükellef ile idare arasında yapılan uzlaşma anlaşmasının geçerliliği yetkili makam (genellikle vergi idaresi bölge müdürü) tarafından onaylanması şartına bağlıdır. Bu nedenle, yetkili makam tarafından onaylanmayan uzlaşma anlaşmaları geçersiz kabul edilmekte ve dolayısıyla da yok hükmünde sayılmaktadır. Türkiye'de ise yapılan uzlaşma anlaşmalarının geçerli sayılabilmesi için herhangi bir makamın onayı gerekmemektedir.

#### **3.7.4.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından**

Fransa'da uzlaşma talebinin kabul edilmesi ve uzlaşmanın sağlanması halinde mükellef ile idare arasında bir sözleşme yapılmaktadır ve mükellefin bu sözleşmede belirtilen ödeme planına uyması gerekmektedir. Mükellefin sözleşmeyle hüküm altına alınan şartlara ve ödeme planına uymaması halinde ise idarenin vergi cezasının tamamını talep hakkı bulunmaktadır.

Türkiye'de ise mükellefin uzlaşılan tutarı ödenmesi gereken süre zarfında ödememesi halinde, diğer bir ifadeyle uzlaşma anlaşmasının yükümlülüklerine yerine getirmemesi halinde mükellefe dayatılan herhangi bir zorunluluk bulunmamakta ve uzlaşma geçersiz kabul edilmemektedir. Uzlaşmanın sağlanması halinde hem Fransa'da hem de Türkiye'de geçerli olan kurala göre, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı yargı yoluna başvurma hakkı ortadan kalkmaktadır.

Fransa'da uzlaşma talebinin reddedilmesi ve uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise Türkiye'de de olduğu gibi mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesinin konusuna girmeyen vergi aslı hakkında hâkimin karar verme yetkisi de bulunmaktadır.

### 3.7.4.4. Uzlaşma Rakamları Açısından

Aşağıdaki tabloda Türkiye ve Fransa’da gerçekleşen uzlaşma başvurularına ait uzlaşma oranları yer almaktadır.

**Tablo 20:** Türkiye-Fransa’da Uzlaşma Başvurularına Ait Uzlaşma Oranları

Ülkeler	Yıllar	Türkiye			Yıllar	Fransa (%)
		MUK (%)	VDK (%)	TS (%)		
Uzlaşma Oranları (%)	2008	59,52	60,36	91,40	2007	63,49
	2009	38,88	70,87	85,99	2008	62,99
	2010	81,25	75,30	91,21	2009	61,50
	2011	72,97	80,55	81,93	2010	60,99
	2012	58,33	90,32	94,93	2011	60,09
	2013	28,57	69,56	92,54	2012	57,49
	2014	41,17	82,91	86,06	2013	57,49
	2015	72,72	74,86	94,47	2014	55,99
	2016	75	52,69	89,57	2015	62,99
	2017	16,66	62,72	95,72	2016	61,50
Ort. (%)		54,50	72,01	90,38		60,45

MUK: Merkezi Uzlaşma Komisyonu, VDK: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, TS: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu, Ort: Ortalama.

Yukarıda tablodan da anlaşılacağı üzere Fransa’da son on yıllık döneme baktığımızda uzlaşma başvurularının yarısından fazlasının kabul edildiği ve uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir. Oldukça yüksek kabul edilebilecek bir miktara sahip olan bu oranın (%60,4), Türkiye’de son on yılda gerçekleştirilen ortalama uzlaşma oranları (MUK: %54,5; VDK: 72,0; TS: 90,3) ile karşılaştırıldığında ise Türkiye’nin altında kaldığı görülmektedir.

### 3.7.5. Türkiye ile Güney Afrika’nın Karşılaştırılması

Türkiye ile Güney Afrika’da uygulanan uzlaşma müesseseleri arasındaki en önemli farkın uzlaşmaya başvuru sürecinde gerçekleştiği görülmektedir. Diğer yandan her iki ülkede de uzlaşmanın; vergi sistemini iyi yönetmek, devlete mevcut durumda en yüksek geliri sağlamak ve vergi borcu olan mükelleflere destek olarak onların ekonomik faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak gibi benzer amaçlar için uygulandığı görülmektedir.

Güney Afrika’da uzlaşma müessesesine başvurunun oldukça uğraştırıcı ve ayrıntı içeren bir prosedürü bulunurken, Türkiye’de ise bu şekilde zorlayıcı bir süreç

bulunmamaktadır. Güney Afrika’da uzlaşmaya başvuru sırasında, mükellefin ekonomik durumu hakkındaki bilgilerin yanı sıra onun yakın çevresi hakkında da bilgiler istenmektedir. Türkiye’de ise mükellefin yakın çevresinin mal varlığı veya o kişi tarafından edinilen malların mükellef ile bağlantısı dikkate alınan hususlar değildir.

Güney Afrika’da ekonomik olarak sıkıntı içerisinde bulunan mükellefler için oldukça avantajlı bir kurum olan uzlaşma müessesesinden başvuru yapan her mükellef faydalanamamaktadır. Türkiye’de ise uzlaşma başvurularının hemen hemen tamamının kabul edilerek uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

Güney Afrika’da mükelleften istenen belgelerin eksiksiz olması, mükellefin uzlaşmaya başvuru nedenini destekleyen belgelerin sunulması ve mükellefin gerçekten zor durumda olması uzlaşmanın sağlanması için temel unsurların başında gelmektedir. Türkiye’de ise bir mükellefin uzlaşma kurumundan faydalanabilmesi için vergi borcunu ödeyememesi yeterli bir sebeptir ve mükellefin zor durum hali ayrıntılı olarak araştırılmamaktadır.

### 3.7.5.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de ve Güney Afrika’da uygulanan uzlaşma müesseselerinin kapsamı ve türü yer almaktadır.

**Tablo 21:** Türkiye-Güney Afrika’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü

Ülkeler	Vergi Aslı	Vergi Cezası	Faiz	Tarhiyat Ö.	Tarhiyat S.
Türkiye	X	X		X	X
Güney Afrika	X	X	X		X

Tabloda da görüldüğü üzere iki ülke arasında uzlaşmanın konusu oluşturan vergi ve cezalar açısından tek farkın faiz olduğu görülmektedir. Buna göre; Güney Afrika’da vergi borcu ve cezasının yanı sıra faizler de uzlaşma kapsamına girerken, Türkiye’de ise faiz uzlaşma müessesesinin konusu dışında kalmaktadır. Güney Afrika’da uzlaşma müessesesine başvuru, yalnızca tarhiyat yapıldıktan sonraki aşamada mümkündür. Dolayısıyla, Türkiye’de uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi Güney Afrika’da uygulanmamaktadır.

### 3.7.5.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından

Güney Afrika’da uzlaşmaya başvurunun şartları ve koşulları Türkiye’ye kıyasla oldukça zorlu bir süreçten oluşmaktadır. Başvuru sırasında mükellefin ekonomik durumunun ayrıntılı olarak belgelendirilmesinin yanı sıra, mükellefin geçmişteki vergi yükümlüklerini yerine getirme kabiliyeti de sorgulanmaktadır. Bu nedenle, Güney

Afrika'da uzlaşmanın sağlanması için mükellefin mevcut ekonomik durumunun yanı sıra geçmiş ve gelecekteki ekonomik durumunun da uzlaşma başvurusunu desteklemesi gerekmektedir. Aksi halde uzlaşmanın sağlanması mümkün değildir.

Türkiye'de ise mükellefin geçmiş vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz ödeyip ödemediği mükellef tarafından belgelendirilmesi gereken bir husus değildir. Ayrıca, Türkiye'de uzlaşma başvurusu mükellefin geçmiş ve gelecekteki ekonomik durumundan ziyade, daha çok mükellefin mevcut (cari yıldaki) durumuna göre bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Güney Afrika'da başvuru sırasında mükelleften gelecek 3 yılı kapsayan bir mali plan taslağı oluşturması istenirken, Türkiye'de ise böyle bir başvuru şartı bulunmamaktadır.

Güney Afrika'da mükellefin uzlaşma başvurusundan önceki bir yıl içinde elde ettiği gelir ve harcamaların uzlaşma başvurusu sırasında belgelendirilmesi gerekirken, Türkiye'de ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde Güney Afrika'da mükellefin uzlaşma başvurusundan önceki 3 yıl içinde satın aldığı veya sattığı tüm malların listesi, bunlardan elde ettiği gelir ve satın alan kişilerin mükellef ile ilişkisinin de belgelendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de ise uzlaşmaya başvurudan önceki hiçbir dönemde mükellefin mallarını satması veya sattığı kişinin mükellef ile ilişkisi dikkate alınmadığı gibi mükellefin bu mallardan elde ettiği gelir de dikkate alınmamaktadır.

Güney Afrika'da mükellefin teklif ettiği uzlaşma miktarının ödeyebileceği en yüksek tutar olmaması halinde, uzlaşma teklifi kabul edilmemektedir. Türkiye'de ise mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutardan ziyade uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellefle yapılan pazarlık uzlaşma miktarını belirlemektedir.

Güney Afrika'da mükellefin üç yıl içinde yalnız bir defa uzlaşma anlaşmasına taraf olma hakkı bulunmaktadır. Yani mükellefin üç yıl içinde iki defa uzlaşma anlaşması yapma ya da diğer bir ifadeyle uzlaşmaya taraf olma hakkı bulunmamaktadır. Türkiye'de ise mükellefin ne uzlaşmaya başvurması ne de uzlaşma anlaşmasına taraf olması konusunda böyle bir sınırlandırma bulunmamaktadır.

Güney Afrika'da başka bir alacaklı tarafından mükellef hakkında tasfiye işlemlerine başlanması veya mükellefle idarenin uzlaşması ve diğer alacaklıların bu durumdan olumsuz etkilenmesi halinde uzlaşmanın sağlanması mümkün değildir. Türkiye'de ise bu hususlar, uzlaşmanın sağlanması açısından belirleyici unsurlar değildir.

Güney Afrika'da uzlaşma yalnızca başvuruda bulunan mükellef açısından değil, diğer mükellefler üzerindeki etkisi açısından da değerlendirilmektedir. Bu nedenle, uzlaşmanın sağlanması geniş kapsamda bir mükellef grubunu olumsuz yönde etkilemesi halinde uzlaşma sağlanmayacaktır. Türkiye'de ise uzlaşmanın sağlanması sonucunda oluşacak etkiler ya da bu durumdan olumsuz yönde etkilenecek mükellefler dikkate alınmamaktadır.

### **3.7.5.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından**

Güney Afrika'da başvurunun kabul edilmesi ve uzlaşmanın sağlanması halinde mükellefin yapılan uzlaşma anlaşmasına uyması ve sözleşmede belirtilen şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Mükellefin sözleşmeye uymaması ve uzlaşılan tutarı belirtilen sürelerde ödememesi halinde uzlaşma yok hükmünde kabul edilmekte ve mükellef vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır. Türkiye'de ise mükellefin uzlaşılan tutarı ödememesi halinde uzlaşma anlaşması geçersiz kabul edilmemektedir ve bu konu ile ilgili olarak her hangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Uzlaşılan tutarın 12 taksitten fazla olmamak üzere taksitler halinde ödeme imkanı verilen Güney Afrika'dan farklı olarak, Türkiye'de ise verginin vade tarihinden önce uzlaşma sağlanmışsa verginin normal vade tarihinde, vade tarihi geçmiş ise uzlaşma tarihinden itibaren bir ay içinde uzlaşılan vergi tutarının ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması halinde her iki ülkede de geçerli olan ve hüküm altına alınan husus, uzlaşılan vergi ve cezalar için mükellefin başka bir yola başvurma hakkı bulunmamaktadır. Yine her iki ülke için geçerli olan bir diğer husus ise uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefin dava açma hakkı saklıdır.

### **3.7.5.4. Uzlaşma Rakamları Açısından**

Daha önce de bahsedildiği üzere, Güney Afrika'da uzlaşmaya başvuru şartları Türkiye'ye kıyasla oldukça zorlu ve sıkıntılı bir süreçten oluşmaktadır. Ayrıca mükellefle idarenin uzlaşması için mükellefin gerçekten zor durumda olması ve bu durumun belgelerle idareye kanıtlanması gerekmektedir.

Güney Afrika'da vergi idaresinin mükellefin zor durumunda olduğundan şüphe etmemesi ve mükellefin idareyi yanlış bilgilendirmemesi halinde, mükellefle uzlaşma yoluna gittiği görülmektedir. Çok sıkı bir denetimden geçen mükellefler ancak uzlaşma hakkına sahip olabilmektedirler. Aşağıdaki tabloda Türkiye ve Güney Afrika'da gerçekleşen uzlaşma miktarlarına ait uzlaşma oranları yer almaktadır.



**Tablo 22:** Türkiye ve Güney Afrika'da Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Miktarı Uzlaşma Oranları

Ülkeler	Yıllar	Türkiye						Güney Afrika (%)
		MUK		VDK		TS		
		Vergi (%)	Ceza (%)	Vergi (%)	Ceza (%)	Vergi (%)	Ceza (%)	
Uzlaşma Oranı (%)	2008	67,63	99,36	74,34	99,33	51,91	95,62	38.9
	2009	67,52	99,75	60,63	99,61	35,74	94,72	*
	2010	89,43	100	84,1	99,57	41,51	94,62	*
	2011	93,23	99,98	87,03	99,73	44,22	94,56	*
	2012	65,13	86,78	56,38	96,97	15,47	93,51	29.6
	2013	87,01	99,01	39,69	96,93	24,25	93,39	19.4
	2014	58,87	98,92	64,77	97,35	36,78	94,54	*
	2015	68,43	99,53	41,01	96,94	19,82	93,16	*
	2016	78,07	100	73,44	95,15	49,2	89,7	17.8
	2017	0	82,89	20,69	82,42	37,17	86,22	38.4
<b>Ort. (%)</b>	<b>67,5</b>	<b>96,6</b>	<b>60,2</b>	<b>96,4</b>	<b>35,6</b>	<b>93,0</b>	<b>28,82</b>	

Tablodan da anlaşılacağı üzere Güney Afrika'daki uzlaşma rakamlarının ve tutarlarının Türkiye'ye de gerçekleşen uzlaşma oranlarından oldukça düşük olduğu görülmektedir.

### 3.7.6. Türkiye ile Avustralya'nın Karşılaştırılması

Avustralya'da uygulanan uzlaşma müessesesi Türkiye de uygulanan uzlaşma müessesesinden oldukça farklı özelliklere sahiptir. Türkiye'nin aksine çok sınırlı durumlarda uygulanan ve katı şartlara sahip olan uzlaşma müessesesi Avustralya'da çok fazla tercih edilen bir kurum değildir. Devlet çıkarlarının mükellef çıkarlardan üstün tutulması, vergiye gönüllü uyuma önem verilmesi ve devletin vergi borçlarından kolaylıkla ödün vermemesi Türkiye'den ayrılan önemli farklılıkların başında gelmektedir.

Öyle ki; Avustralya'da mükellefin vergi borcu nedeniyle zor durumda olması ve bu nedenle ekonomik faaliyetine devam edememesi, devletin mükellefe yardımcı olması noktasında dikkate alınan bir neden değildir. ATO'nun uzlaşma kurumu hakkındaki düşüncesi, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi anlamına geldiği yönündedir.

Bu nedenle, Avustralya'da hakim olan görüşe göre; vergi borcunun uzlaşma yoluyla tahsil edilerek kısa süreli bir gelir artışı elde etmekten ziyade toplum genelinde

iyi işleyen ve iyi yönetilen bir vergi sistemi oluşturmak ve mükellefler arasında herhangi bir adaletsizlik yaratmayarak, vergiye gönüllü uyumunun sürekliliğini sağlamak esastır.

### 3.7.6.1. Uzlaşma Kapsamı ve Türü Açısından

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de ve Avustralya’da uygulanan uzlaşma müesseselerinin kapsamı ve türü yer almaktadır.

**Tablo 23:** Türkiye-Avustralya’da Uygulanan Uzlaşma Müessesesinin Kapsamı ve Türü

Ülkeler	Vergi Aşlı	Vergi Cezası	Faiz	Tarhiyat Ö.	Tarhiyat S.
Türkiye	X	X		X	X
Avustralya	X	X	X		X

Tablodan da anlaşılacağı üzere iki ülke arasında uzlaşmaya giren vergi cezalar konusunda çok ciddi bir farkın olmadığı görülmektedir. Yalnızca faiz konusunda bir fark mevcuttur. Avustralya’da genel faiz giderleri uzlaşma kapsamına girmesine rağmen, Türkiye’de herhangi bir faiz veya zam uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Türkiye’de bilindiği üzere tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı uzlaşma türü uygulanmaktadır. Her iki uzlaşma türünde de vergi ve cezalar kesinleşmiş olarak kabul edilmemektedir. Mükellefin vergi ve cezalara belirli süreler zarfında (mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde) itiraz etmemesi halinde, ancak söz konusu vergi ve cezalar kesinleşmektedir. Avustralya’da ise tartışmasız yani itiraz hakkı bulunmayan ve kesinleşen vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvuru mümkündür ve tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi bulunmamaktadır.

### 3.7.6.2. Uzlaşma Süreci ve Şartları Açısından

Avustralya’da uzlaşma müessesesine başvuru devlet tarafından desteklenen bir durum değildir. Bu nedenle, uzlaşmaya başvuru oldukça ağır şartları bünyesinde barındırmaktadır. İflas ve tasfiye işlemlerinin dahi uzlaşmaya başvurudan daha kolay şartlara sahip olduğu görülmektedir. Türkiye’de ise mükelleflerin kolaylıkla başvurabildiği neredeyse hiçbir şartın gerekli olmadığı bir uzlaşma müessesesi uygulanmaktadır.

Türkiye’de mükelleflere vergi borçlarının büyük bir kısmından kurtulma imkanı sağlayan uzlaşma kurumu, mükellefler arasında eşitsizliğin ortaya çıkmasına da neden olmaktadır. Bu durum da vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir. Avustralya’da uzlaşma kurumuna çok sıcak bakılmamasının en önemli sebeplerinden birisi de budur. Diğer bir ifadeyle, Avustralya’da uzlaşma müessesesinin vergi

yükümlülüklerini yerine getiren büyük çoğunluğun vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilediği düşünülmektedir.

Türkiye’de uzlaşma kurumunun amaçlarından biri de mükellefin ticari hayatını devam ettirilmesine destek olmak ve mükellefin yeni bir başlangıç yapmasına fayda sağlamaktır. Avustralya’da ise mükellefin ticari faaliyetine devam etmesi devlet için önemli bir unsur değildir. Vergi borcunu ödeyemeyen mükelleflerden vergi borcunu en yüksek getirinin hangi yollarla sağlanabileceği daha önemlidir. Bu nedenle, Avustralya’da devlet çıkarları mükellef çıkarlarından daha ön plandadır. Ayrıca devletin iflas veya tasfiye nedeniyle uzlaşmadan daha büyük bir fayda (daha fazla getiri) sağlaması halinde, komisyon mükellefle uzlaşma anlaşması yapmamaktadır.

Avustralya’da mükellef yalnızca vergi borcunu ödeyememesi sebebiyle uzlaşmaya başvuramamaktadır. Türkiye’de ise uzlaşmaya başvurunun ana sebebi zaten mükellefin vergi borcunu ödeyememesidir. Türkiye’de uzlaşma kurumu ile amaçlanan tahsil edilme imkanı bulunmayan vergi borcunun en azından bir kısmının tahsil edilmesidir. Yani hazineye mümkün olan en kısa süre içinde gelir sağlamaktır.

Avustralya’da ise uzlaşmanın amacı, devlete kısa süreli gelir sağlamaktan ziyade uzun vadede iyi işleyen bir vergi sistemi oluşturmaktır. Avustralya’da mükellefin 5 yıl içinde yalnızca bir defa uzlaşma anlaşması yapma hakkı bulunurken, Türkiye’de ise böyle bir sınırlandırma bulunmamaktadır.

### **3.7.6.3. Başvurunun Kabulü ve Reddi Açısından**

Avustralya’da uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşılan tutarın anlaşmada belirtilen şekilde ve tarihlerde ödenmesi gerekmektedir. Sözleşme ile hüküm altına alınan şartların mükellef tarafından yerine getirilmemesi veya uzlaşılan tutarın belirtilen tarihlerde ödenmemesi halinde uzlaşma geçersiz kabul edilmektedir. Böyle bir durumda, mükellef vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmaktadır.

Türkiye’de ise mükellefin uzlaşma anlaşmasına uymaması ve uzlaşılan tutarın vade tarihlerinde ödememesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmamaktadır. Ve bu konuyla ilgili herhangi bir yaptırım ve süre sınırlaması bulunmamaktadır. Öte yandan, her iki ülkede de mükellef ile idare arasında uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefin dava açma hakkı bulunmaktadır.

### **3.7.6.4. Uzlaşma Rakamları Açısından**

Devlet tarafından desteklenmemesi sebebiyle mükellefler tarafından çok fazla tercih edilmeyen bir kurum olan Avustralya da uygulanan uzlaşma müessesine ait uzlaşma oranlarının Türkiye’nin oldukça altında kaldığı tahmin edilmekle birlikte,

Türkiye ile kıyaslama yapılmasını mümkün kılan herhangi bir sayısal veri bulunmamaktadır.

### **3.8. Türk Uzlaşma Mevzuatında Olmayan Uzlaşma Prensipleri**

Birçok ülkede oldukça farklı şekillerde uygulanan uzlaşma müessesesi, Türk uzlaşma mevzuatında yer almayan ancak incelenen ülkelerde (ABD, Almanya, İngiltere, Fransa, Güney Afrika, Avustralya) uygulama alanı bulan uzlaşma ilkeleri açısından değerlendirilmiş ve maddeler halinde sıralanmıştır;

- Vergi aslının uzlaşma kapsamı dışında tutulması,
- Yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmiş olması,
- Uzlaşma hükümlerine uyulmaması halinde uzlaşmanın geçersiz sayılması,
- Uzlaşmaya taraf olmanın belirli bir yıla sınırlandırılması,
- Uzlaşılan tutarın ödenmesi konusunda seçimlik bir hakkın tanınması (peşin veya taksitli ödeme),
- Mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutar üzerinden uzlaşmanın sağlanması,
- Uzlaşmaya başvurusunun belirli bir ücrete tabi tutulması,
- Faiz ve gecikme faizinin de uzlaşmanın kapsamı içinde olması,
- Mükellefin ödeyebileceği tutarla ilgili idareye bir uzlaşma teklifinde bulunması,
- Uzlaşmanın kabul edilmesi halinde mükellefin diğer vergisel yükümlülüklerini de yerine getirme zorunluğuna girmesi,
- Komisyonun mükelleften ek bilgi talep edebilmesi,
- Uzlaşma teklifinin değerlendirildiği sırada dahi mükellefin ödeme yapmaya devam etme zorunluluğunun olması,
- Uzlaşma görüşmelerinin mükellef ile idarenin bir araya gelerek karşılıklı görüşmesi şeklinde değil, gerek teklifin gerekse uzlaşılan tutarın posta/e-posta yoluyla bildirilmesi,
- Uzlaşmanın sağlanması halinde söz konusu uzlaşmanın geçerli sayılabilmesi için belirli bir makamın onayının gerekmesi,
- Başvurunun oldukça uğraştırıcı ve ayrıntı içeren bir prosedüre sahip olması,
- Mükellefin geçmiş vergi yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetinin uzlaşmanın sağlanması noktasında önemli bir unsur olarak görülmesi,
- Mükellefin gelecek yıllara dönük bir mali plan taslağı hazırlama zorunluluğunun olması,

- Başvurudan önceki yılın gelir ve harcama bilançosunun mükellef tarafından sunulması gerekliliği,
- Uzlaşmanın yalnızca başvuru yapan mükellef açısından değil, ayrıca diğer mükellefler üzerindeki etkisi açısından da değerlendirilmesi,
- Mükellefin vergi borcunu ödeyememesine ve dolayısıyla uzlaşmaya başvurmasına neden olan sebebinin belgelendirmesi.

### **3.9. Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi: Tokat İli Örneği**

Uzlaşma müessesesi karşılıklı görüşme şeklinde yapılan ve bu görüşmede alacaklı ve borçlu tarafların yanında bir de meslek mensuplarının (mali müşavir veya serbest muhasebeci) hazır bulunduğu idari bir çözüm yoludur. Bu kapsamda, farklı ülkelerdeki uzlaşma müesseselerine değinilmiş ve Türkiye’de en iyi uzlaşma müessesesinin oluşturulmasına ilişkin belirli ülke uygulamaları örnek gösterilmiş ve yine bir takım önerilerde bulunulmuştur.

Bu aşamada öneride bulunan hususları desteklemek ve Türkiye’deki uzlaşma müessesesinin temel sorunlarını tespit etmek amacıyla uzlaşma görüşmelerinde hazır bulunan meslek mensuplarından mali müşavirlere yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Söz konusu anket çalışması Tokat ili ve ilçelerinde yer alan 122 mali müşavir üzerinde gerçekleştirilmiştir. Aşağıdaki başlıklarda bu çalışmaya ilişkin kapsamlı bilgiler yer almaktadır.

#### **3.9.1. Literatür Taraması**

Gerek yerli ve gerekse de yabancı literatürde uzlaşma müessesesinin etkinliğini ölçen bir ölçek veya sistem yer almamaktadır. Genel olarak çalışmalarda uzlaşma müessesesi teorik ve betimsel olarak incelenmiştir. Ampirik çalışmalar ise yabancı literatürde tespit edilememiş yerli literatürde de Gök (2017) tarafından yazılan yüksek lisans tezinde tespit edilmiştir.

Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014) çalışmalarında Türkiye’de idare ile vergiyi ödeyen mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasındaki nedenleri, bu uyuşmazlıkların idari ve yargısal çözüm yollarını değerlendirmişlerdir. Bu değerlendirmeyi yaparken Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı’na bağlı merkez vergi dairelerinin bir takvim yılındaki dava ve sonuçlarını inceleme altına almışlardır. Bu çerçevede yargı sürecinde kaybedilen zamanın önüne geçmek için uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılması sonucuna ulaşmışlardır.

Gültekin (2016) ise vergi uyuşmazlıklarının çözümü için uygulanan uzlaşma kurumuna değinmiş ve uzlaşmanın aşamalarını açıklamıştır. Bu çalışma betimsel bir niteliktedir.

Karadağ ve Organ (2014), gümrük uzlaşması ile vergi usul kanunda yer alan uzlaşma müessesesini karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Sonuç olarak uzlaşma müessesesinin kanunilik ilkesi açısından eleştiriye açık olduğu vurgusu yapılmış, vergilendirme yetkisinin yasama organı üzerinde bir organ olarak yürütme organı tarafından bir yönetmelikle kullanılıyor görüntüsü veren uzlaşmanın yeniden düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Arslaner (2015), vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde uzlaşma müessesesinin etkinliğini betimsel olarak değerlendirmiş ve söz konusu bu müessesesinin idareye çok fazla yetki verdiği sonucuna ulaşmıştır. Bu durumunda vergide adalet, eşitlik ve kanunilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği dolayısıyla bununda uzlaşma müessesesinin etkinliğini olumsuz etkilediği vurgulanmıştır.

Armağan (2007) çalışmasında Isparta ilinde uzlaşma müessesesine ilişkin bir araştırma yapmıştır. Çalışmada Isparta ilinin ekonomik ve mali açıdan portresi Maliye Bakanlığı verilerinden hareketle çizilmiş, Isparta ili defterdarlığından uzlaşmaya başvuran mükellef sayılarına, uzlaşılan vergi ve cezalara erişilmiştir. Sonuç olarak uzlaşma müessesesinin önemli bir kurum olduğu ortaya konmuş ve geliştirilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

Gök (2017) yüksek lisans tez çalışmasında, vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümü Edirne ili özelinde araştırılmıştır. Bu çerçevede, Edirne ilindeki muhasebe meslek mensuplarına yönelik nitel bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada tam yapılandırılmış görüşme tekniği uygulanmış ve araştırmanın amacına uygun anket formu kullanılmıştır. Nihayetinde uzlaşma komisyonlarının iç ve dış denetim mekanizmalarıyla kontrol altında tutulması, cezalarda indirim müessesesinin yeniden düzenlenmesi, uzlaşma başvurularına ve indirimlerine yönelik objektif gerekçelerin getirilmesi ve mükelleflerin idari çözüm yolları konusunda bilgilendirilmelerinin gerekliliği gibi hususlar da önemli sonuçlara ulaşılmıştır.

Kotze (2014), yapmış olduğu teorik çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını Güney Afrika bağlamında ele almış ve uzlaşma hakkında genel olarak bilgi vermiştir. Buna göre Güney Afrika'da uygulanan uzlaşma müessesesi, devlete mümkün olan en yüksek geliri sağlamak üzerine kurulmuştur ve vergi sisteminin iyi yönetilmesi ve idari verimliliğin sağlanması amaçlarına hizmet etmektedir.

Villios (2016), Avustralya’da uygulanan uzlaşma müessesesini teorik olarak ele aldığı çalışmada uzlaşma müessesinin ticari olmadığı ve işletmelerin ekonomik olarak faaliyetlerini sürdürmeleri konusunda herhangi bir katkı sağlamadığı sonucuna varmıştır.

Thierry (2013), yapmış olduğu teorik çalışmada Fransa’da uygulanan uzlaşma müessesinin işleyişine yönelik genel bilgi vermiştir.

Oei (2012), Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan uzlaşma müessesine yönelik prosedürden teorik olarak bahsettiği çalışma sonucunda, IRS’nin uzlaşma tekliflerini tahsil edebilirlik ihtimalini göz önünde bulundurarak kabul ettiği bilgisi üzerinde durmuştur.

### **3.9.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Örneklem Belirlenmesi**

Bu çalışmanın amacı vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sıklıkla kullanılan ve idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesinin eksikliklerinin tespit edilmesini sağlamak ve bunlara ilişkin önerilerde bulunabilmektir. Bu kapsamda çalışma Tokat ili merkezi ve ilçelerinde yer alan mali müşavirlere uygulanmıştır.

Bilindiği üzere mali müşavirler uzlaşma görüşmelerinde aktif olarak yer almaktadırlar. Dolayısıyla uygulayıcı profilleri ile birlikte düşünüldüğünde mali müşavirlerin söz konusu müessesenin eksikliklerinin tespitinde önemli bir rol oynadıkları söylenebilir.

Tokat Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınan listeye göre Tokat ili merkezinde ve ilçelerinde Mali Müşavirlik yapan 157 kişinin isim, adres ve iletişim bilgilerine ulaşılmıştır. Bu evren üzerinden anket çalışması, toplam evrenin kabul edilebilirliği açısından yeterli olan 122 örneklem (Mali Müşavir) üzerinde yapılmıştır (Atunışık vd., 2012:137).

### **3.9.3. Araştırmaya Yönelik Verilerin Elde Edilmesi**

Anket çalışması 40 sorudan oluşmaktadır. Ankete katılan Mali Müşavirlerin daha objektif ve doğru bir şekilde cevap verebilmeleri için anket formu üzerinde kişisel bilgilere yer verilmemiş olup, görüşmelerde mali müşavirlerden sadece işaretleme yapmaları ve isim yazmamaları istenmiştir. Buna ek olarak, çalışmanın amacı ve içeriği hakkında da bilgi verilerek, yapılan çalışmanın bilimsel bir çalışma olduğu ve elde edilen sonuçların tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacağı ifade edilmiştir. Görüşmeler sırasında anket sorularına yönelik yapılan açıklamalar dışında, mali müşavirlerin görüş ve düşüncelerini etkileyebilecek herhangi bir müdahalede bulunulmamıştır.

### 3.9.4. Veri Analiz Yöntemi

Çalışmada veriler SPSS 18 programında analiz edilmiştir. Elde edilen veriler öncelikle Cronbach Alpha güvenilirlik testine tabi tutulmuştur. Cronbach Alfa güvenilirlik testi sonucunda bir ölçeğin güvenilirlik katsayısının en az 0,70 olması istenirken, alfa katsayısı 0,80 ve üzerinde ise ölçek yüksek düzeyde güvenilir olarak kabul edilmektedir (Doğanay vd., 2012: 156). Çalışma, Cronbach Alfa güvenilirlik testi sonucunda 0,872 ve 0,886 ile yüksek düzeyde güvenilir çıkmıştır. Anket sorularının tamamına SPSS 18 programında frekans analizi yapılmıştır. Çıkan sonuçlar teorideki açıklamalarla değerlendirilerek yorumlanmıştır.

Anket Sorularının tamamı çalışmanın amacı ve anlamı bakımından faydalı veriler ortaya koymaktadır. Analiz bölümünde ise bu soruların tamamı grafik halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır.

### 3.9.5. Araştırmanın Bulguları

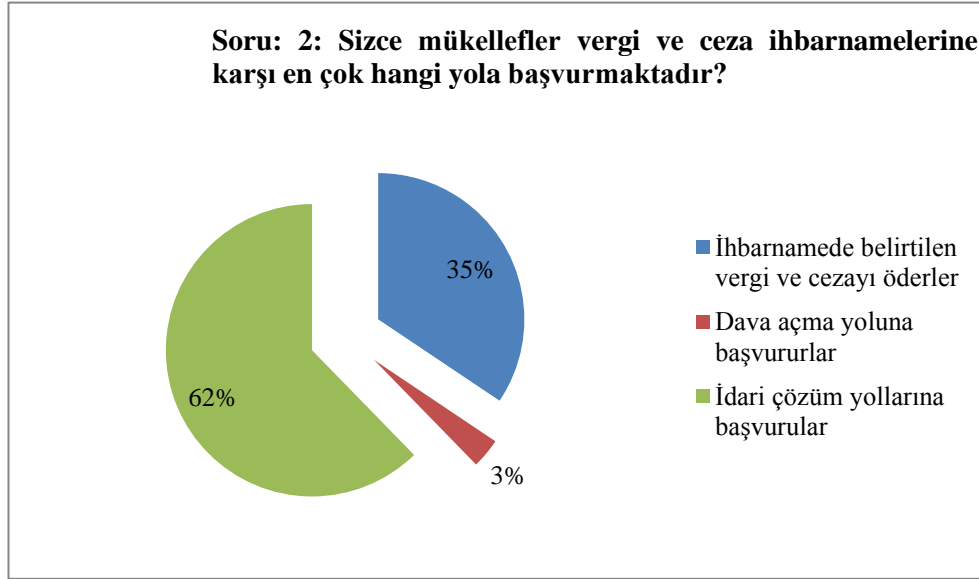
Anket sorularına verilen yanıtlar yüzdesel grafikler üzerinden tek tek değerlendirilerek, elde edilen bulgular maddeler halinde açıklanacaktır.



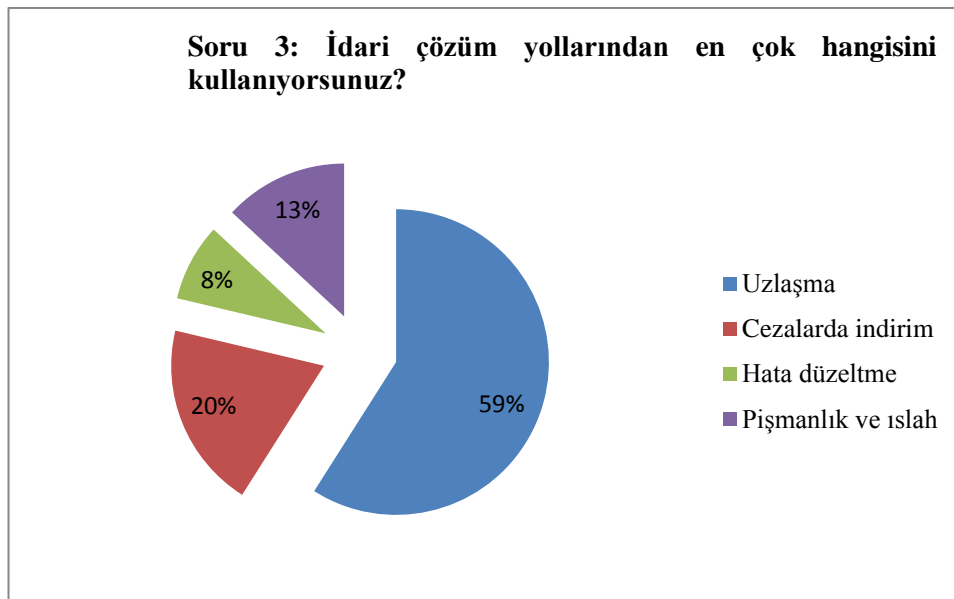
Yukarıdaki grafikte de görüldüğü üzere katılımcılar vergi uyuşmazlıklarının temel nedenin vergi mevzuatının karmaşık bir yapıda olmasına bağlamaktadırlar. Zira katılımcıların %57'si vergi mevzuatının karmaşık olduğunu belirtmiştir. %30'u mükellefin eksik beyanda bulunması nedeniyle uyuşmazlıkların yaşandığı yönünde görüş bildirirken, %7'si ise hatalı vergi tarhiyatı nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıktığını söylemektedir. Bu sonuca göre vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin



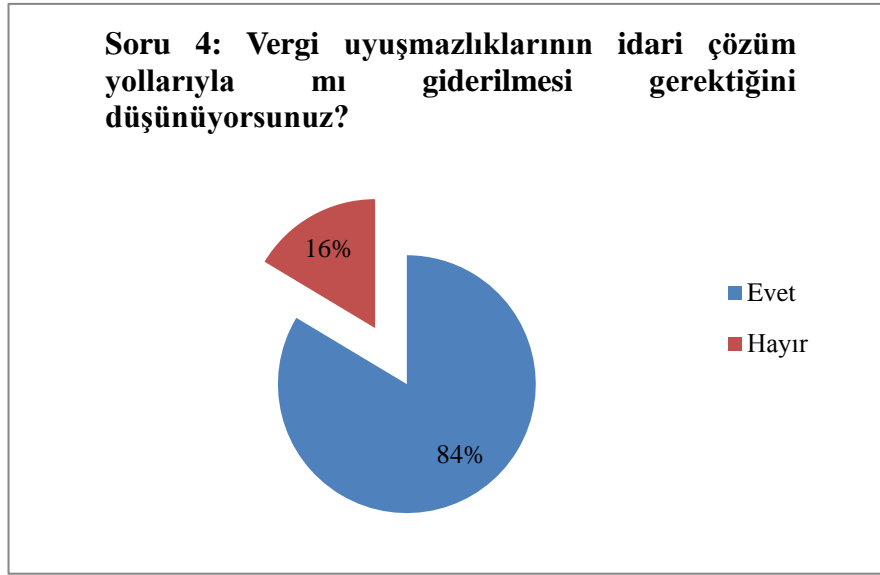
yapılması ve mevzuatın daha sade ve kolay anlaşılabilir bir hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.



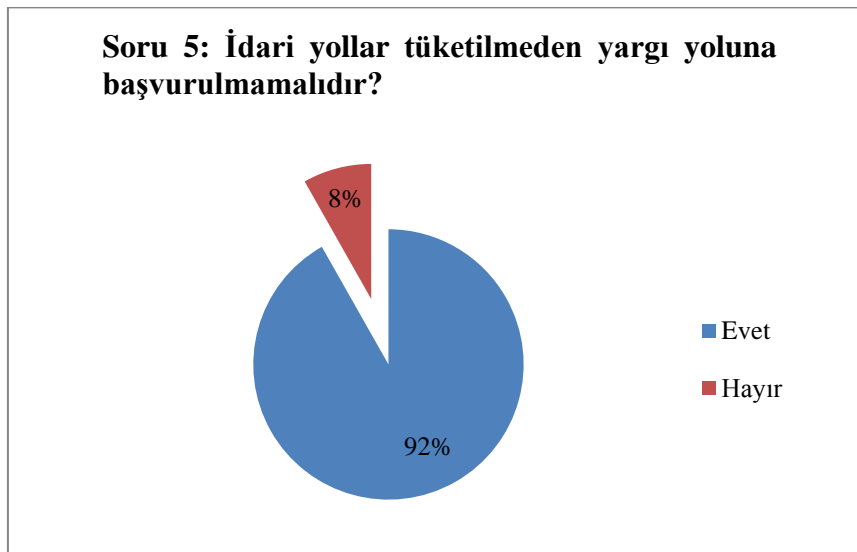
Mali müşavirlere mükelleflerin vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı en çok hangi yola başvurdukları sorusu yöneltilmiş ve %62'si yani katılımcıların büyük bir çoğunluğu, mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen vergi ve ceza borcunu hemen ödemek yerine idari çözüm yollarına başvurdukları yönünde cevap vermiştir. İdari çözüm yollarına alternatif olarak görülen yol ise %34'lük bir orana sahip olan vergi ve ceza borcunun ödenmesi cevabından oluşmaktadır. Bu sonuca göre %3'lük bir paya sahip olan dava açma yolu ise karmaşık ve zaman alıcı işlemleri nedeniyle en son çare olarak görülmektedir.



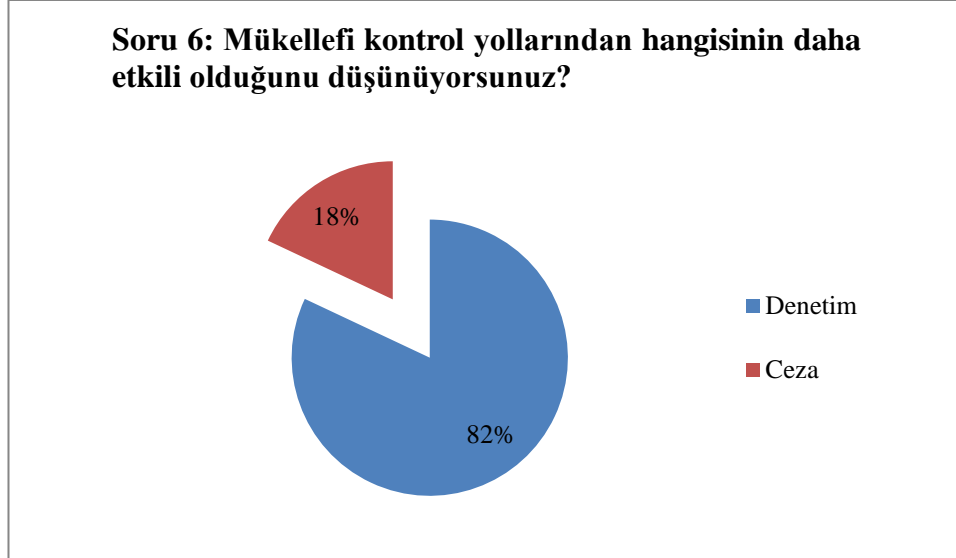
Yukarıdaki grafikte katılımcıların, idari çözüm yollarından en çok hangisini kullanıyorsunuz sorusuna %59'luk bir oranla uzlaşma müessesini kullandıkları yönünde cevap verdikleri görülmektedir. Buna göre, ankete katılan mali müşavirlerin yaklaşık %60'ı uzlaşma kurumunun mükellefler tarafından en çok tercih edilen idari çözüm yolu olduğunu belirtmiştir. Uzlaşma müessesesini takip eden diğer idari çözüm yolunun ise %20 oranına sahip olan cezalarda indirim müessesesinin olduğu görülmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi %13, hata düzeltme müessesesi ise %8'lik bir oranla idari başvuru yolları olarak sıralanmaktadır.



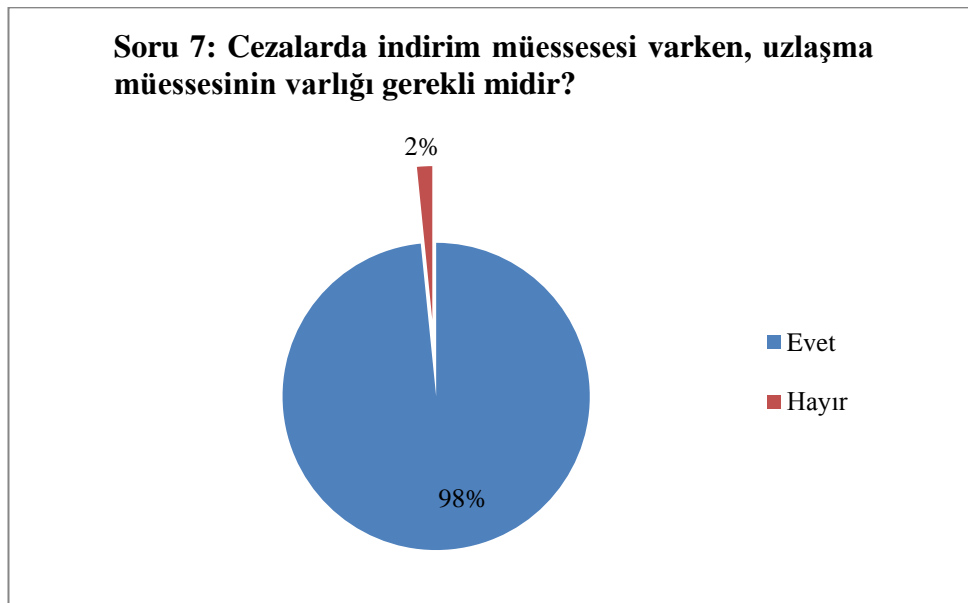
Katılımcılara “Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarıyla mı giderilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?” sorusu sorulmuş ve katılımcıların %84’ü “evet”, %16’sı ise “hayır” cevabı vermiştir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yolları oldukça fazla tercih edilen bir yoldur.



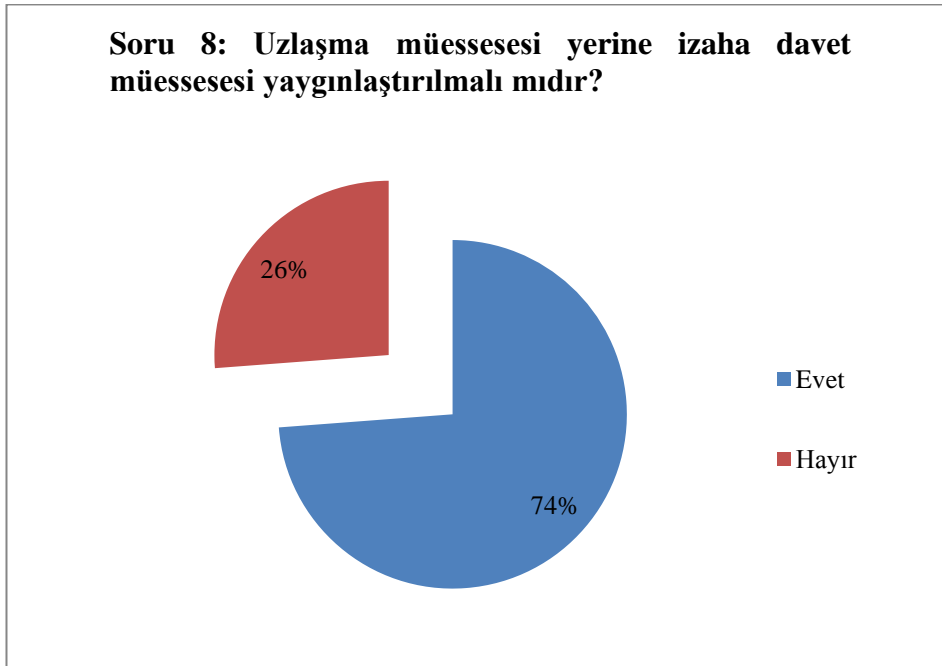
Ankette yer alan “İdari yollar tüketilmeden yargı yoluna başvurulmamalıdır” sorusuna katılımcıların %92’si “evet” cevabı verirken, %8’in ise “hayır” cevabı verdiği görülmektedir. Yargı sürecinin uzun olduğu düşünülürse idari yolların hem mükellef hem de idare açısından daha verimli olacağı düşünülmektedir.



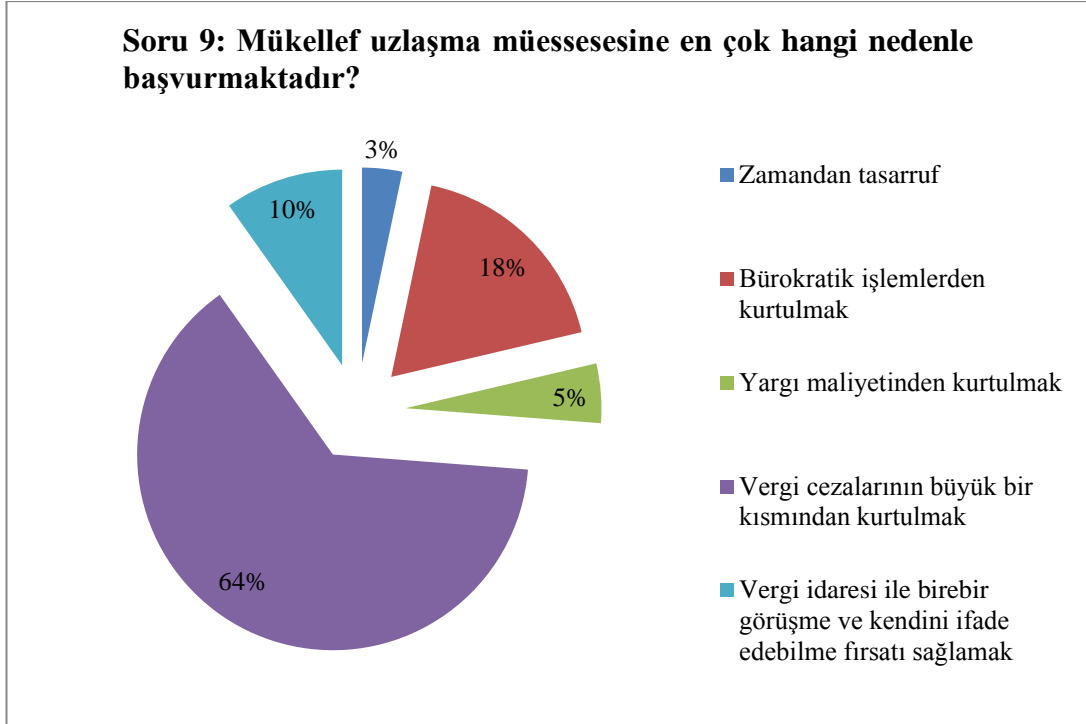
Katılımcılara “Mükellefi kontrol yollarından hangisinin daha etkili olduğunu düşünüyorsunuz” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %82’si “denetim” cevabı verirken, %18’nin ise “ceza” cevabını verdiği görülmektedir. Buna göre vergi gibi önemli bir konuda denetimin güçlendirilmesi gerektiği sonucu çıkartılabilir. Kaldı ki, Türkiye genelindeki mükelleflerin incelenme oranlarının yer aldığı Tablo 9’da da görüleceği üzere Türkiye’de inceleme oranları %2-3 oranlarında gerçekleşmektedir. Bu durumun da mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme gayretini olumsuz yönde etkilediği düşünülmektedir.



Ankete katılan mali müşavirlerin neredeyse %100'ü “Cezalarda indirim müessesesi varken, uzlaşma müessesinin varlığı gerekli midir?” sorusuna “evet” cevabı vermiştir. Çıkan bu sonuca göre, vergi cezasının yanı sıra vergi aslı üzerinde de indirim yapılması imkanı sağlayan uzlaşma müessesesinin sadece vergi cezalarında kanunda belirtilen oranlar nispetinde indirim yapılması imkanı sağlayan cezalarda indirim müessesesinden, daha fazla tercih edildiği görülmektedir.

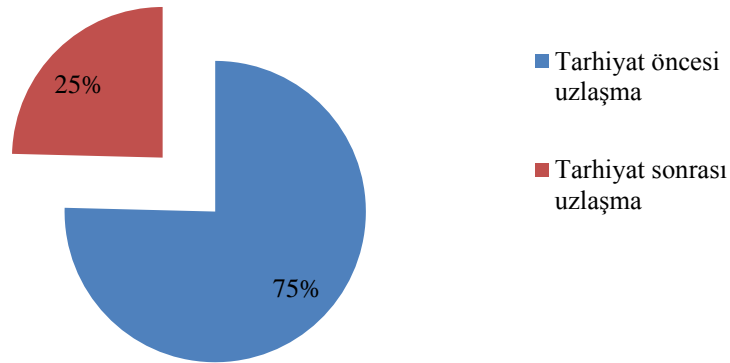


İzaha davet müessesesi ile uzlaşma müessesesinin karşılaştırıldığı “Uzlaşma müessesesi yerine izaha davet müessesesi yaygınlaştırılmalı mıdır?” sorusuna mali müşavirlerin %74’ü evet yanıtı vermiştir. Buna göre, izaha davet kurumunun uzlaşma müessesesi yerine düşünebileceği diğer bir ifadeyle uzlaşma müessesine bir alternatif oluşturabileceği sonucunu çıkarmak mümkündür.



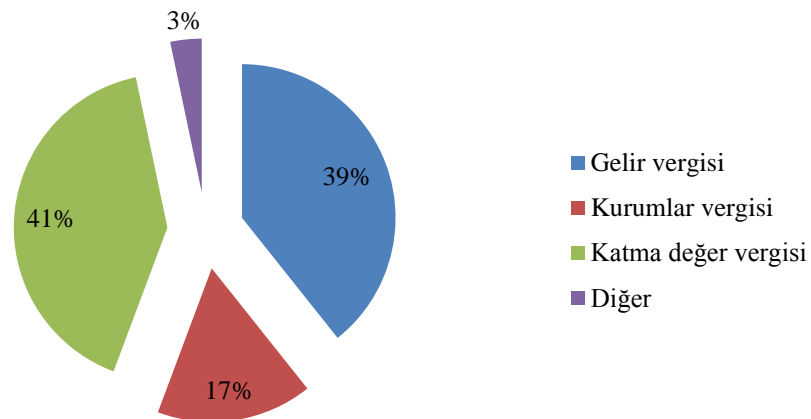
“Mükellef uzlaşma müessesesine en çok hangi nedenle başvurmaktadır?” sorusuna ankete katılan mali müşavirlerin %64’ü “vergi cezalarının büyük bir kısmından kurtulmak” şeklinde cevap vermiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde yer alan ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı verilerine dayanılarak hazırlanan Tablo 3, Tablo 5, Tablo 7 ve Tablo 8’de yer alan oranların da bu sonucu destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Bu oranlara göre uzlaşma komisyonları son on yıllık dönem içinde vergi cezalarında gerçekleştirdiği ortalama indirim oranlarının %93 ile %97 arasında değiştiği ve vergi cezalarının neredeyse tamamının uzlaşma yoluyla silindiği görülmektedir. Bu durum mükelleflerin özellikle cezalar konusunda uzlaşma talep etmelerine neden olurken, cezaların caydırıcılığını ise olumsuz yönde etkilemektedir. Bu cevabı %18 orana sahip olan, mükelleflerin “bürokratik işlemlerden kurtulmak” amacıyla uzlaşma müessesesini tercih ettiği cevabı takip etmektedir.

**Soru 10: Hangi uzlaşma türünün daha çok tercih edilebilir olduğunu düşünüyorsunuz?**

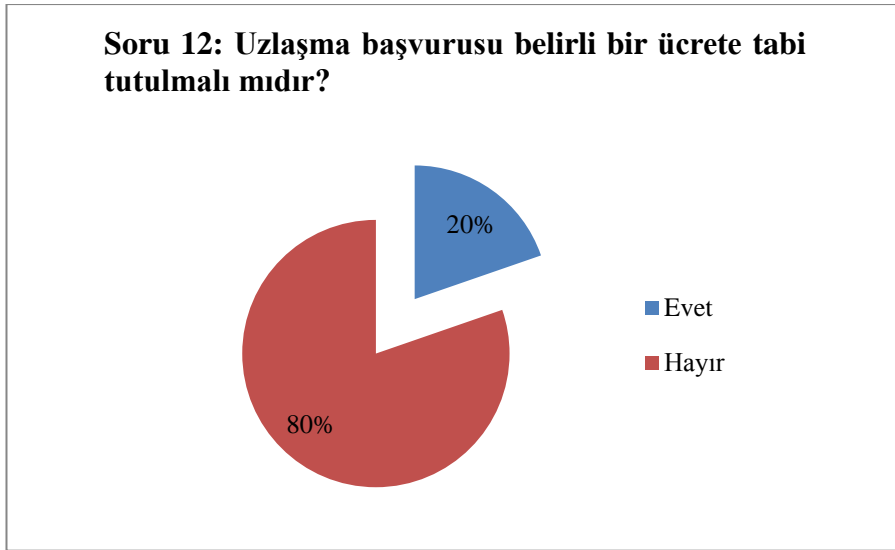


Mükelleflerin en çok hangi uzlaşma türünü tercih ettiğine ilişkin “Hangi uzlaşma türünün daha çok tercih edilebilir olduğunu düşünüyorsunuz?” sorusuna mali müşavirlerin %75’i “tarhiyat öncesi uzlaşma” cevabını vermiştir. Bu durumun sebebi 7103 sayılı kanunla yapılan düzenleme öncesi, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin genel ve özel usulsüzlük cezalarını da kapması ve bu durumun mükellefler açısından önemli bir avantaj olarak görülmesi olduğu söylenebilir. Ancak sadece zamansal farklılıkları olan bu iki uzlaşma türü arasındaki uzlaşma konusuna giren vergi cezalar açısından var olan söz konusu eşitsizliğin ortadan kaldırılmasının yerinde olduğunu düşünülmektedir.

**Soru 11: En çok hangi tür vergiler için uzlaşmaya başvurulmaktadır?**

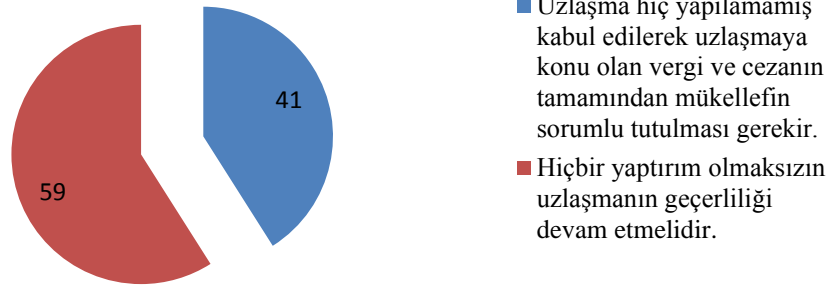


Uzlaşmaya en çok hangi vergi türleri için başvurulduğu sorusuna mali müşavirlerin %41'i katma değer vergisi, %39'u gelir vergisi cevabını vermiştir. Çıkan sonuçlara göre en çok uzlaşma talep edilen verginin katma değer vergisi olduğu görülmektedir. Bu durumun sebebi ise uygulamada KDV ile ilgili işlem sayısının daha fazla olmasına ve bu nedenle yaşanan uyuşmazlık sayısının diğer vergi türlerine kıyasla daha yüksek olmasına bağlanabilir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2017 yılına ait faaliyet raporunda yer alan ve “vergi türlerine göre inceleme verileri” de çıkan bu sonucu destekler niteliktedir. Bu rapora göre 2017 yılı itibariyle hakkında en çok vergi incelemesi yapılan vergi türünün KDV'si (incelenen mükellef sayısı 33.073) olduğu ve bunu gelir vergisi (incelenen mükellef sayısı 6.205) ile kurumlar vergisinin (incelenen mükellef sayısı 4.497) izlediği görülmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2017: 44). Ayrıca yapılan incelemeler sonucunda en fazla vergi tarhiyatı (3.047.427.562) ve ceza öngörülen (8.933.363.021) vergi türünün de yine KDV'si olduğu görülmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2017: 45).



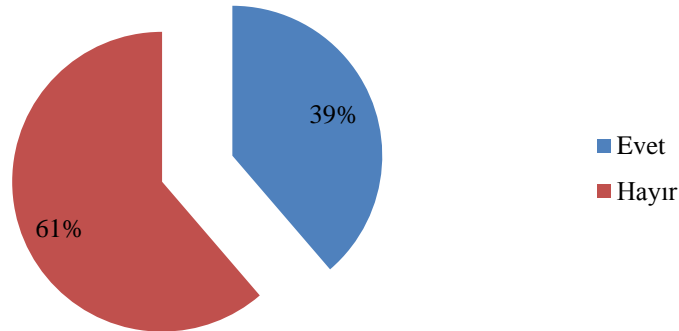
“Uzlaşma başvurusu belirli bir ücrete tabi tutulmalı mıdır?” sorusuna ankete katılan mali müşavirlerin %80'i hayır cevabı verirken, %20'si ise uzlaşma başvurusunun belirli bir ücrete tabi olması gerektiği yönünde cevap vermiştir.

**Soru 13. Uzlaşmanın sağlanması ve mükellefin uzlaşılan vergi ve cezaı belirtilen süre zarfında ödememesi halinde;**



Katılımcılara “uzlaşmanın sağlanması ve mükellefin uzlaşılan vergi ve cezaı belirtilen süre zarfında ödememesi halinde” mükelleflere herhangi bir yaptırım uygulanmalı mı yoksa uygulanmamalı mı sorusu sorulmuş ve katılımcıların yarısından fazlası (%59) herhangi bir yaptırımın yapılmaması yönünde cevap vermiştir. %41’lik bir kısmı ise böyle bir durumda uzlaşmanın hiç yapılmamış kabul edilerek mükelleflerin uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın tamamından sorumlu tutulması gerektiği yönünde cevap vermiştir.

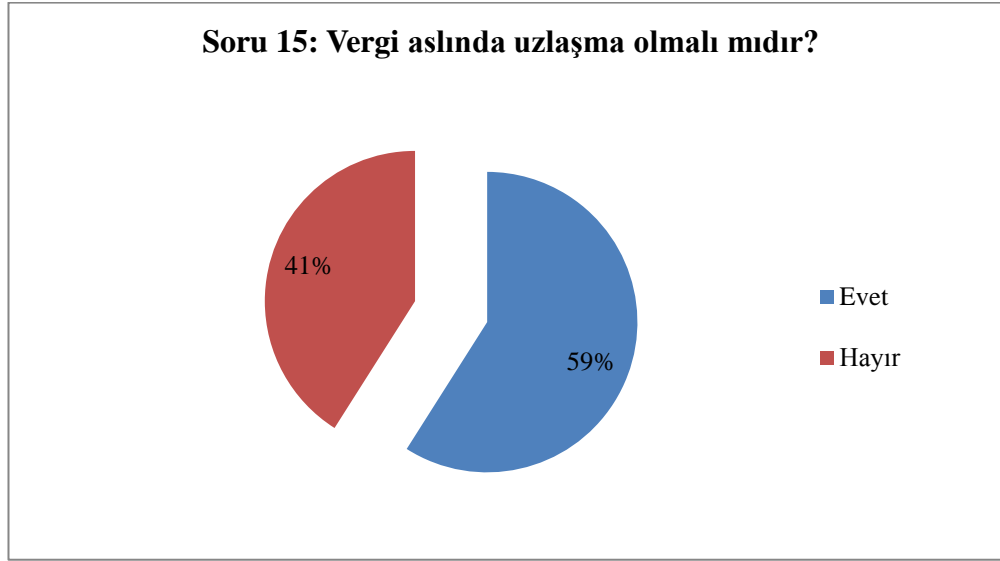
**Soru 14: Uzlaşma komisyonlarının adil kararlar verdiklerini düşünüyor musunuz?**



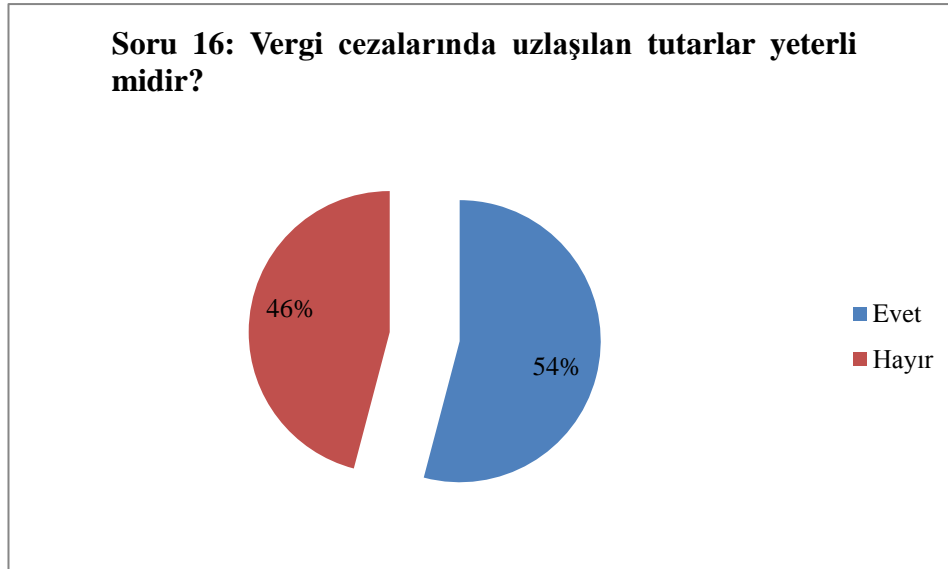
Katılımcılara “Uzlaşma komisyonlarının adil kararlar verdiklerini düşünüyor musunuz?” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %61’i, komisyonların adil kararlar vermediklerini düşünürken, %39’u ise adil kararlar verdiklerini düşünmektedir. Bu sonuca göre uzlaşma komisyonları adil kararlar vermemektedir. Bu durumun,



komisyonlara tanınan sınırsız bir takdir yetkisinin olmasından ve uzlaşma oranlarının belirli objektif kriterlere dayandırılmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.



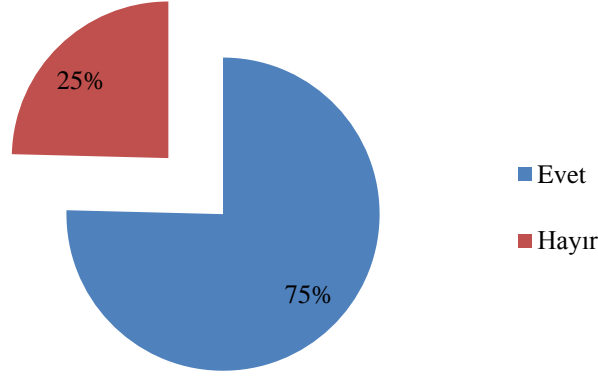
Katılımcılara “Vergi aslında uzlaşma olmalı mıdır?” sorusu sorulmuş ve katılımcıların %59’nun “evet” cevabı verdiği görülmüştür. Katılımcıların %41’i ise “hayır” cevabı vererek vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.



Vergi cezaları ile ilgili olarak uzlaşılan tutarların yeterliliğinin ölçülmeye çalışıldığı “Vergi cezalarında uzlaşılan tutarlar yeterli midir?” sorusuna ankete katılan mali müşavirlerin %54’ü evet cevabı vermiştir. Vergi cezalarında uygulanan uzlaşma oranları<sup>124</sup> da göz önüne alındığında çıkan bu sonuç, oldukça öngörülen ve beklenen bir durumu yansıtmaktadır.

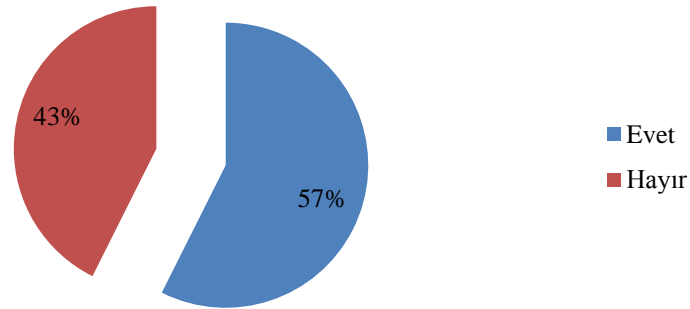
<sup>124</sup> Bkz., Tablo 3, Tablo 5, Tablo 7 ve Tablo 8.

**Soru 17: Uzlaşmada indirim oranları karşılıklı görüşme (pazarlık) yoluyla mı belirlenmektedir?**



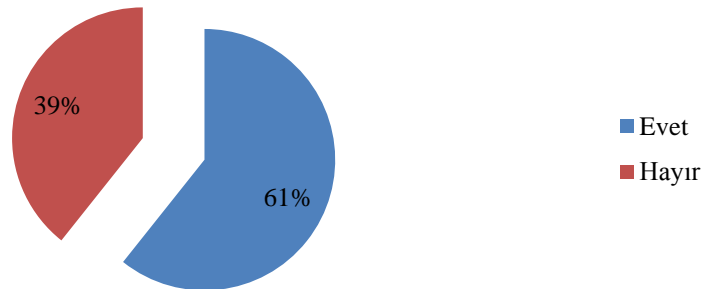
Mali müşavirler “Uzlaşmada indirim oranları karşılıklı görüşme (pazarlık) yoluyla mı belirlenmektedir?” sorusuna %75 oranında “evet” cevabı vermiştir. Uzlaşma görüşmelerinin yapılması konusunda her ne kadar temel kural pazarlık esasına dayansa da bu konuda idarenin son yıllardaki görüşünün; uzlaşma görüşmelerinin karşılıklı görüşme yoluyla gerçekleştirilmesi ancak, pazarlık yönteminin kullanılmaması ve vergi ve cezaların belirli oranlar üzerinde indirime tabi tutulması yönünde olduğu bilinmektedir. Bu durumda mükelleflerin kendi kişisel durumlarının uzlaşma miktarının belirlenmesi noktasında dikkate alınmadığını ve zaten eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülen bu kurumun mükellefler arasında var olan eşitsizliği daha da arttırdığı söylenebilir.

**Soru 18: Uzlaşmada indirim oranları standart oranlar üzerinden mi gerçekleştirilmektedir?**



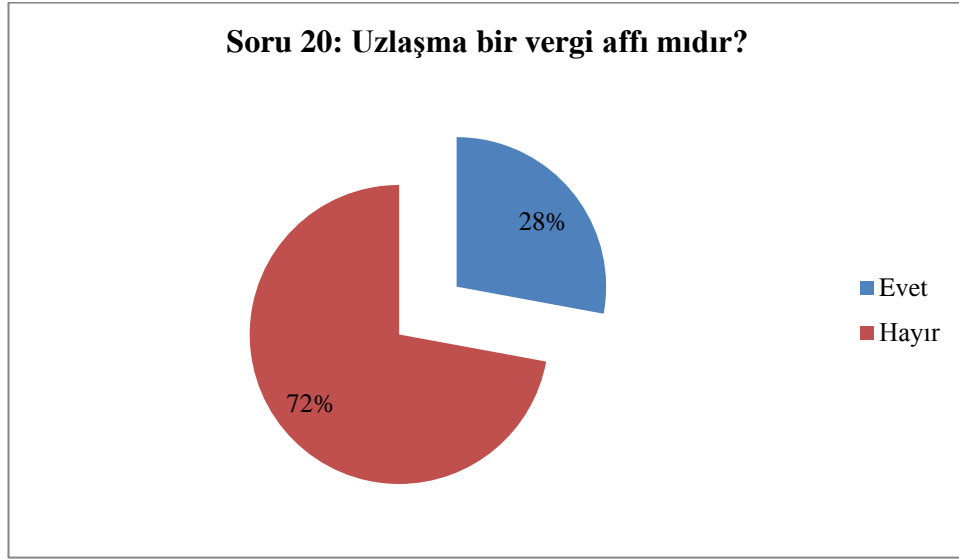
“Uzlaşmada indirim oranları standart oranlar üzerinden mi gerçekleştirilmektedir?” sorusuna verilen cevaplar bir önceki grafikte yapılan yorumları destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Zira bu soruya %57 oranında “evet” cevabı verilmiştir. Bu kapsamda objektif değerlendirme için sabit bir indirim oranının yanı sıra mükelleflerin kişisel durumlarının da dikkate alınmasını sağlayacak belirli kriterlerin geliştirilmesinin daha yerinde olacağı düşünülmektedir.

**Soru 19: Mükelleflerin ödeyebilecekleri en yüksek tutar üzerinden mi uzlaşma sağlanmalıdır?**



Uzlaşmada vergilemede ödeme gücü ilkesinin ihlal edilmemesi için mükelleflerin ödeme güçlerinin değerlendirme altına alınması önem arz etmektedir. “Mükelleflerin ödeyebilecekleri en yüksek tutar üzerinden mi uzlaşma sağlanmalıdır?” sorusuna mali müşavirlerin %61’i “evet” cevabı vermiştir. Dolayısıyla ödeme gücü ilkesi ve vergilemede adalet ilkesi açısından uzlaşma tesis edilirken ödeme gücünün en üst seviyesine göre bir tespit yapılması uygun olacaktır. Zira tarhiyat sonrası uzlaşma

komisyonlarında uzlaşma oranlarının yetki sınırı ile doğru orantılı olduğu yani yetki sınırı arttıkça uzlaşma oranlarında arttığı görülmektedir<sup>125</sup>.

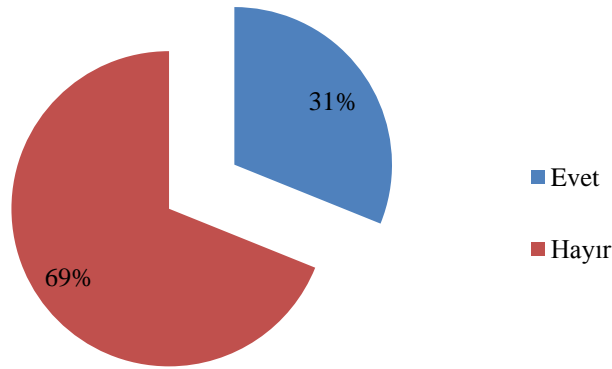


Literatürde sıklıkla tartışılan konulardan birisi de uzlaşmanın bir vergi affı olup olmadığıdır. Bu bağlamda katılımcılara “uzlaşma bir vergi affı mıdır?” sorusu yöneltilmiş ve katılımcıların %72’si uzlaşmanın vergi affı olmadığı yönünde cevap verirken, %28’lik kısmı ise uzlaşmanın bir vergi affı olduğu yönünde cevap vermiştir. Zira bu iki kurum arasındaki tek benzerlik, devletin vergi alacağından vazgeçmesidir. Bunlardan uzlaşma müessesesi devamlılığı olan bir kurum iken, vergi affı ise devamlılığı olan bir kurum değildir.

Ayrıca bir vergi affından söz edebilmesi için bunun kanun maddesiyle düzenlenmiş olması ve objektif kriterlere dayandırılması gerekmektedir. Subjektif bir özelliğe sahip olan uzlaşma müessesesi, idare ile mükellef arasında gerçekleşen karşılıklı görüşmeler yoluyla yapılan bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir ve bu nedenle uzlaşma iki taraflı bir işlem iken, vergi affı ise tek taraflı bir işlemdir. Bu bağlamda katılımcıların büyük çoğunluğuna göre uzlaşma müessesesi bir vergi affı değildir ve yukarıda bahsedilen farklılıklarda bu sonucu desteklemektedir.

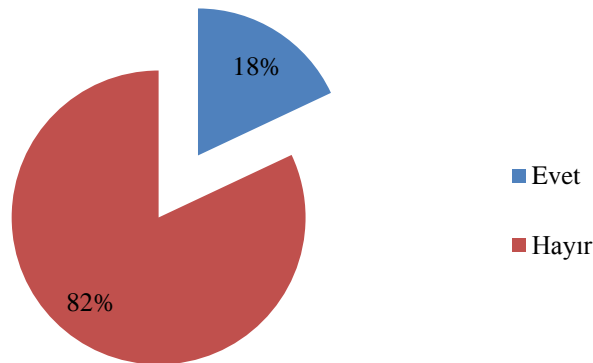
<sup>125</sup> Bkz. Şekil 1, Şekil 2.

**Soru 21: Uzlaşmaya teminat maddesi konulmalı mıdır?**



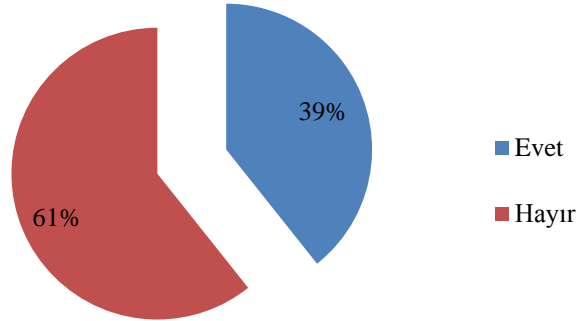
Katılımcılara “Uzlaşmaya teminat maddesi konulmalı mıdır?” sorusu yöneltilmiş ve katılımcıların yaklaşık %70’i “hayır” cevabı verirken, yaklaşık %30’u ise “evet” cevabı vermiştir. Buna göre, uzlaşmaya teminat maddesi konulması gerekmemektedir.

**Soru 22: Mükelleflerin uzlaşmaya başvuru sayısına bir sınırlama getirilmeli midir?**



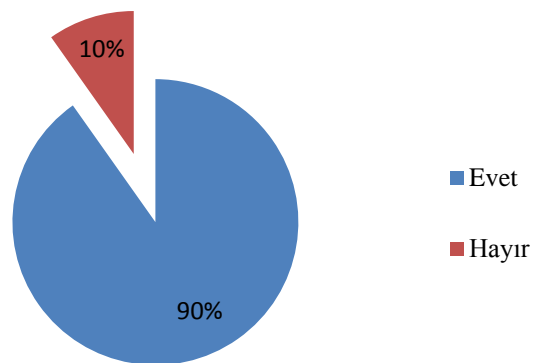
“Mükelleflerin uzlaşmaya başvuru sayısına sınırlama getirilmeli mi?” sorusuna ankete katılan mali müşavirlerin %82’si “hayır” cevabı verirken, %18’lik kısmı ise “evet” cevabı vermiştir. Ancak bu müessesenin etkinliğinin artırılması bağlamında, uzlaşmaya başvurunun belirli bir sayı ile sınırlandırılması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca mali müşavirlerin tam tersi bir düşüncede olmalarının doğrudan mükellef odaklı olmalarından ve mükellef çıkarlarını ön planda tutmalarından kaynaklandığı düşünülmektedir.

**Soru 23: Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek sebebiyle yapılan uzlaşma başvurusunun birden fazla olmaması gerekmektedir.**



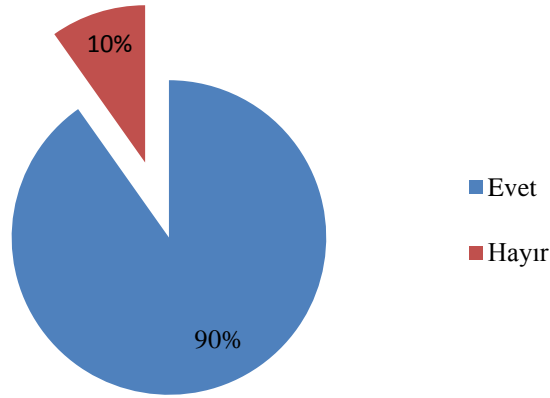
“Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek sebebiyle yapılan uzlaşma başvurusunun birden fazla olmaması gerekmektedir” sorusuna bir önceki grafikte bağlantılı olarak mali müşavirlerin %61’i “hayır” cevabı vermiştir. Kanun hükümlerine nüfuz edilememesi kısıtı önemli bir sorundur. Ancak, 1998 yılından itibaren mükelleflerin vergilendirme ile ilgili her türlü işlemlerinin doğruluğu, vergi beyannamelerini imzalama veya tasdik etme yetkisi olan meslek mensuplarının sorumluluğuna bırakılmasıyla birlikte, söz konusu gerekçenin de varlığına gerek kalmamıştır. Zira, bu işi profesyonel olarak yapan meslek mensubunun kanun hükümlerini ya da bu hükümlerin neyi ifade ettiğini bilmemesi mümkün değildir.

**Soru 24: Uzlaşma müessesesi mükellefle ile idare arasındaki ilişkilerin düzeltilmesi açısından önemli bir yoldur.**



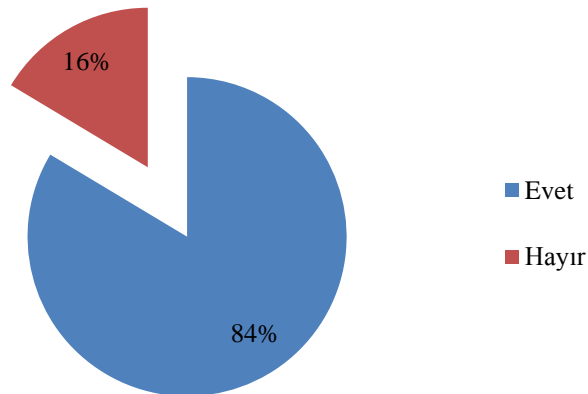
Katılımcılara, “Uzlaşma müessesesi mükellef ile idare arasındaki ilişkilerin düzeltilmesi açısından önemli bir yoldur” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %90’ı “evet” cevabı verirken, %10’u ise “hayır” cevabı vermiştir. Bu sonuca göre uzlaşma müessesesi mükellef ile idare arasındaki ilişkilerin düzeltilmesinde önemli bir yoldur ve mükellefle idare arasında bir köprü görevi görmektedir.

**Soru 25: Uzlaşma müessesesi, mükellefin vergiye gönüllü uyumuna önemli bir katkı sağlamaktadır.**



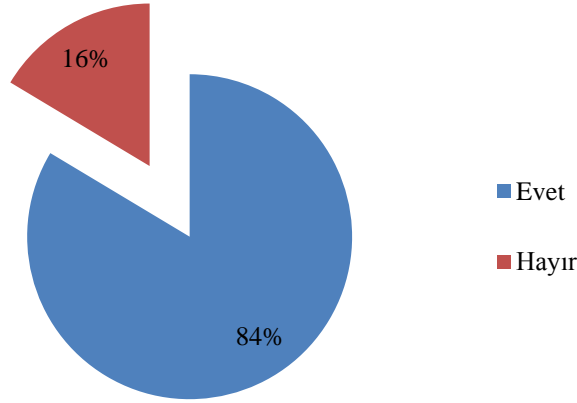
“Uzlaşma müessesesi mükellefin vergiye gönüllü uyumuna önemli bir katkı sağlamaktadır” sorusuna ankete katılan mali müşavirlerin %90’nın “evet”, %10’nun ise “hayır” cevabı verdiği görülmektedir. Bu durum da, idarenin pozitif yaklaşımlarının mükellefleri kazanma noktasında etkili bir araç olarak kullanılabileceği şeklinde yorumlanabilir.

**Soru 26: Uzlaşma müessesesi vergi mükellefinin yeni bir başlangıç yapmasına yardımcı olur.**



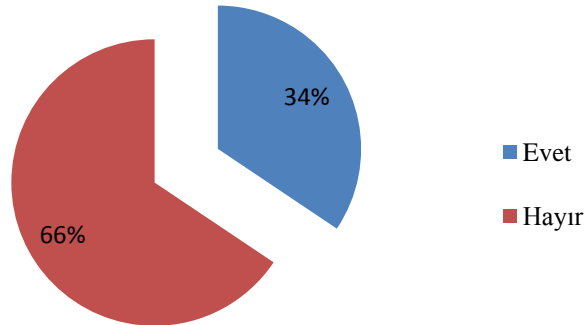
“Uzlaşma müessesesi vergi mükellefinin yeni bir başlangıç yapmasına yardımcı olur” sorusuna katılımcıların %84’ü “evet” cevabı vermiştir. Buna göre uzlaşma müessesesi mükellefleri yeni bir başlangıç yapması konusunda olumlu yönde etkilemekte ve dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu desteklemektedir.

**Soru 27: Uzlaşma yoluyla verginin alacaklısı ile verginin borçlusunu barışmaktadır.**



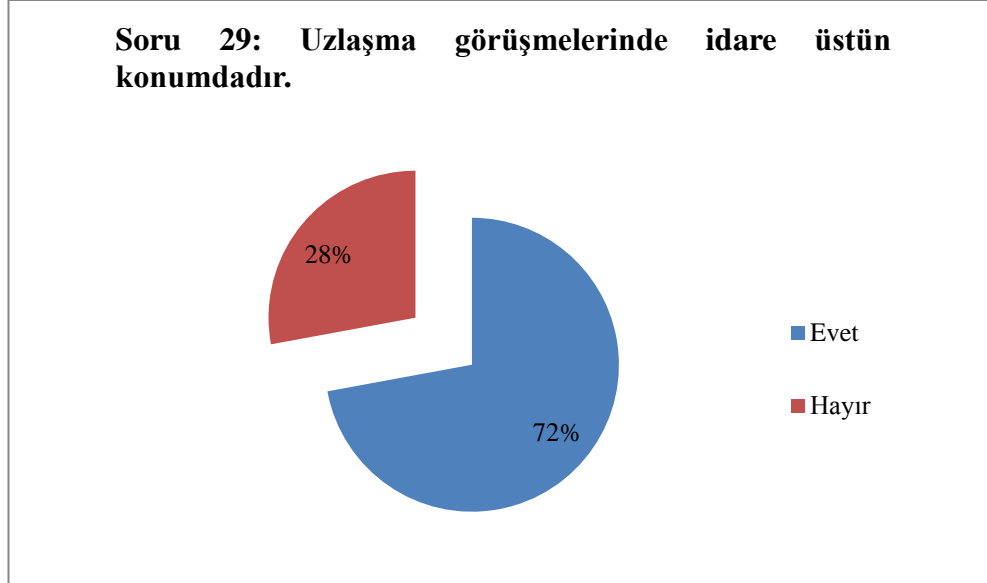
Katılımcılara “Uzlaşma yoluyla verginin alacaklısı ile verginin borçlusunu barışmaktadır” sorusu yöneltilmiş ve katılımcıların %84’ü “evet” cevabı vermiştir. Buda barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesinin vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasında önemli bir niteliğe sahip olduğunu ve her iki tarafın da birbirlerine karşı daha pozitif olmaları noktasında katkı sağlayacağını göstermektedir.

**Soru 28: Uzlaşma görüşmelerinde mükellef ile idare eşit konumdadır.**

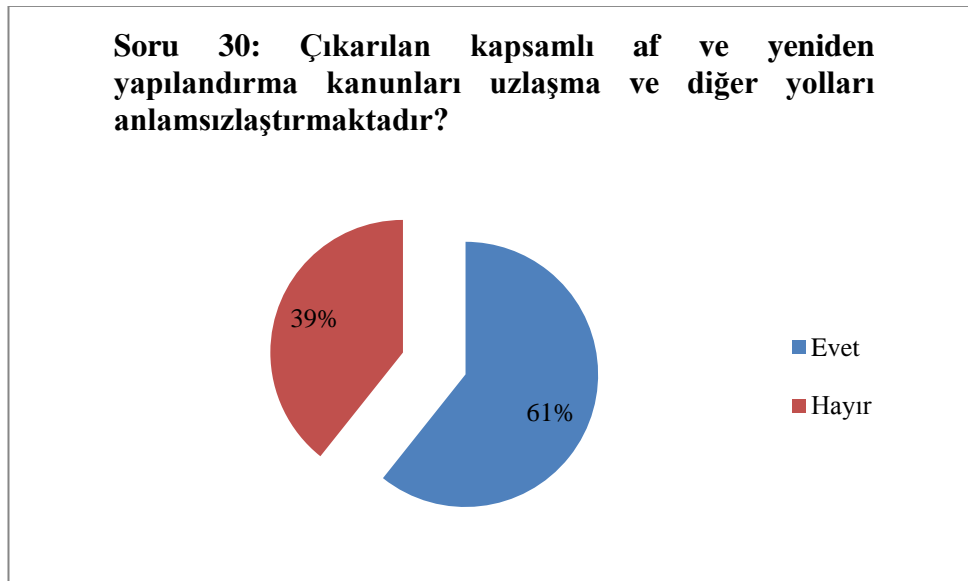




Katılımcılara “Uzlaşma görüşmelerinde mükellef ile idare eşit konumdadır” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların %66’sı “hayır”, %34’ü ise “evet” cevabı vermiştir. Buna göre uzlaşma görüşmelerinde mükellef ile idare arasında herhangi bir eşitliğin olmadığı sonucu çıkmaktadır.

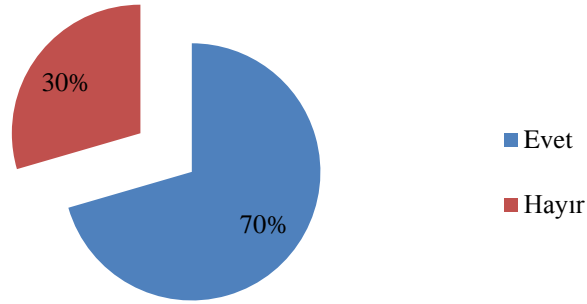


Bir önceki grafikte tarafların uzlaşma görüşmelerinde eşit konumda olmadığı yönünde tespitler yapılmıştı. Bu grafikte de uzlaşma görüşmelerinde üstünlüğün kimde olduğunun tespiti için “Uzlaşma görüşmelerinde idare üstün konumdadır” sorusu mali müşavirlere yöneltilmiştir ve mali müşavirlerin %72’si “evet” cevabı verirken, %28’i ise “hayır” cevabı vermiştir. Bu noktada idarenin uzlaşma görüşmeleri sırasında üstün konumda olduğu kabul edilmektedir.



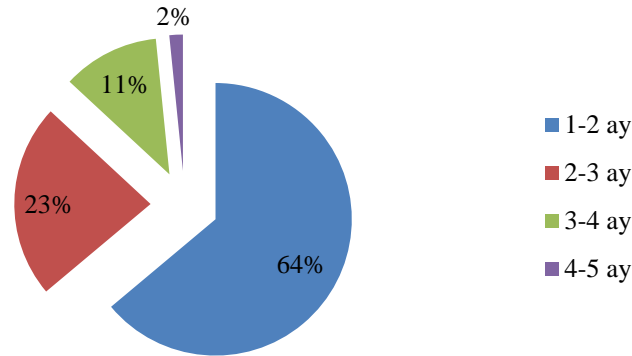
Ankete katılan mali müşavirler “Çıkarılan kapsamlı af ve yeniden yapılandırma kanunları uzlaşma ve diğer yolları anlamsızlaştırmaktadır” sorusuna %61 oranında “evet” cevabı vermiştir. Uzlaşmanın etkinliği için bu şekilde uygulamalara mümkün olduğunca az yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

**Soru 31: Ön inceleme sürecinin herhangi bir süreyle sınırlandırılmaması mükelleflerin zaman kaybı yaşamalarına ve diğer idari çözüm yollarına başvurmalarını engellemektedir.**



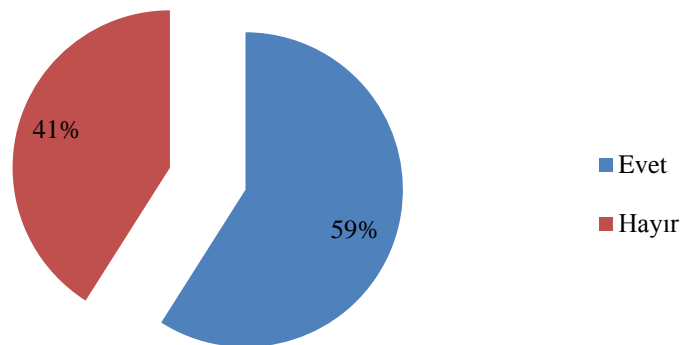
“Ön inceleme sürecinin herhangi bir süreyle sınırlandırılmaması mükelleflerin zaman kaybı yaşamalarına ve diğer idari çözüm yollarına başvurmalarını engellemektedir” sorusuna mali müşavirlerin %70’i “evet” cevabı vermiştir. Buna göre ön inceleme ile ilgili belli bir süre şartının getirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Nitekim, uzlaşma görüşmelerinin başlama tarihine kadar geçen süre zarfında mükellef hem uyuşmazlığın devam etmesi hem de sürecin işleyişindeki belirsizlik nedeniyle huzursuz olacaktır. Öte yandan, ön inceleme sonucunda red kararı verilmesi ihtimali göz önünde bulundurularak mükellefin diğer haklarından yararlanabilmesi ve yaşanacak zaman kaybının önüne geçilebilmesi amacıyla ön incelemenin belirli bir süre içerisinde sonuçlandırılması gerektiğine dair yasal bir düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

**Soru 32: Uzlaşma süreci (uzlaşmaya başvuru, ön inceleme ve uzlaşma görüşmeleri) genel olarak ne kadar sürmektedir?**

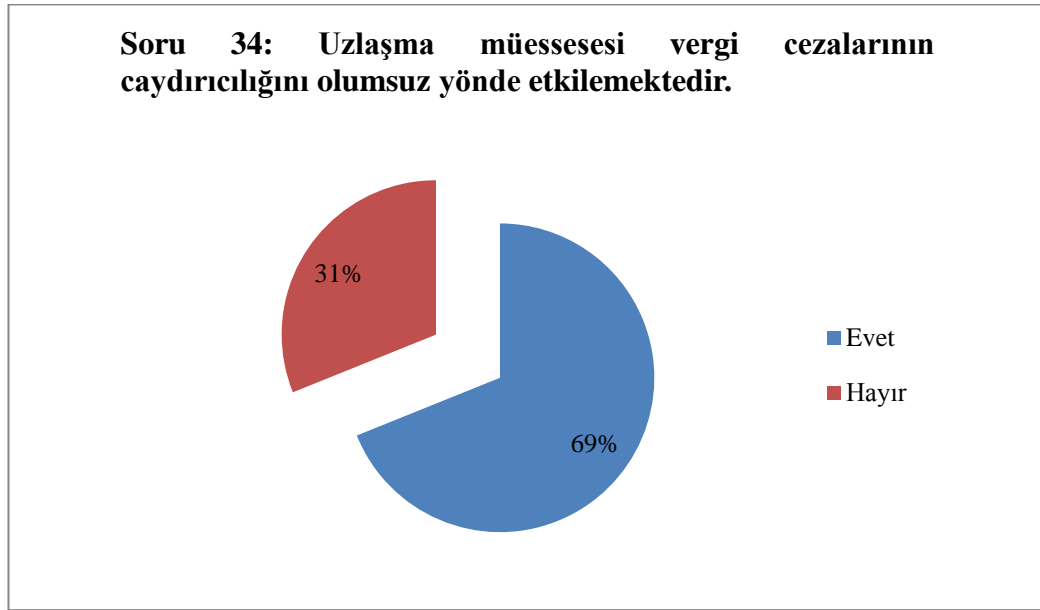


Uzlaşma sürecinin kısa olması bu kurumun tercih edilirliliği noktasında önemlidir. Zaten yargı süreci yerine uzlaşmaya gidilmesindeki en önemli faktör sürenin kısıllığıdır. Bu doğrultuda mali müşavirlere yöneltilen “Uzlaşma süreci genel olarak ne kadar sürmektedir?” sorusuna katılımcıların %64’ü “1-2 ay” cevabını vermiştir. Öte yandan bir önceki soruda verilen cevabı da destekler nitelikte olan bu soruya göre ön inceleme ve uzlaşma sürecinin katılımcıların %46’sının 1-2 aydan daha fazla sürdüğünü düşünmektedir ve bu sürenin uzunluğu da mükellefleri zaman kaybı sebebiyle mağdur olmalarına neden olmaktadır. Bu nedenle daha önce de vurgulandığı gibi ön incelemeye süre şartı getirilmesi mükelleflerin uyuşmazlığın çözümü için çizecekleri yol haritasını belirlemelerine ve bu doğrultuda hareket etmelerine katkı sağlayacaktır.

**Soru 33: İnceleme elemanlarının uzun uğraşlar sonucunda hazırladığı raporların, uzlaşma komisyonları tarafından yok sayılması inceleme elemanlarının çalışma istek ve arzularını olumsuz etkilemektedir.**



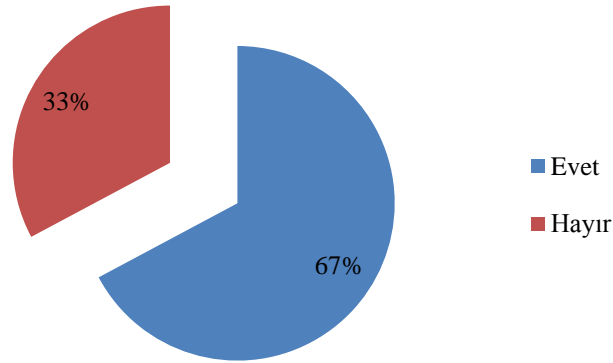
“İnceleme elemanlarının uzun uğraşlar sonucunda hazırladığı raporların, uzlaşma komisyonları tarafından yok sayılması inceleme elemanlarının çalışma istek ve arzularını olumsuz etkilemektedir” sorusuna mali müşavirlerin %59’u “evet” cevabı verirken, %41’i ise hayır cevabı vermiştir. Bu sonuca göre uzlaşma komisyonlarının vergi inceleme elemanlarının çalışma istek ve arzularını olumsuz etkileyecek derece de yüksek tutarlı indirimler yapmaktan kaçınmaları gerekmektedir.



“Uzlaşma müessesesi vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemektedir” sorusuna, katılımcıların %69’u “evet” cevabı verirken, %31’nin ise “hayır” cevabı verdiği görülmektedir. Buna göre mali müşavirlerin büyük çoğunluğunun uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı olumsuz yönde etkilediğini düşünmektedir. Ayrıca çıkan bu sonuç daha önce bahsedilen ve uzlaşma yoluyla silinen vergi ceza oranları<sup>126</sup> ile de örtüşmektedir. Zira vergi cezaların %90 ve üstü oranlarında uzlaşma müessesesi yoluyla silindiği düşünüldüğünde, bu kurumun cezaların caydırıcılığını olumsuz yönde etkilediği aşikârdır.

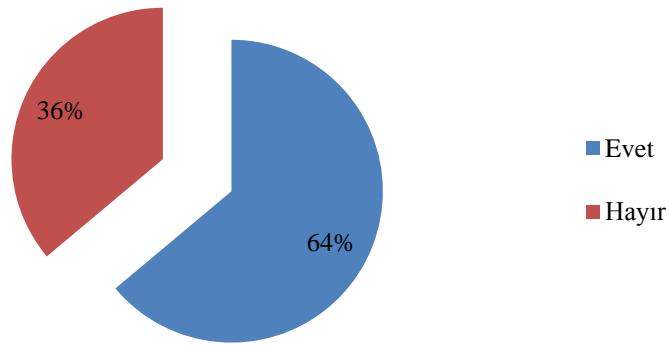
<sup>126</sup> Bkz. Tablo 3, Tablo 5, Tablo 7 ve Tablo 8.

**Soru 35: Uzlaşma müessesesi vergilemede kanunilik ilkesini zedelemektedir?**



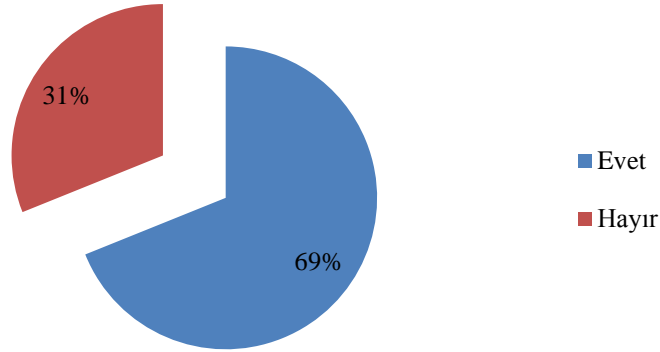
Vergilemede kanunilik ilkesinin uzlaşma müessesesi tarafından ihlal edildiği literatürde tartışılan bir konudur. Bu doğrultuda mali müşavirlere yöneltilen “Uzlaşma müessesesi vergilemede kanunilik ilkesini zedelemektedir” sorusuna katılımcıların %67’si evet cevabı vermiştir. Çıkan bu sonuca göre uzlaşma müessesesi vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık içermektedir.

**Soru 36: Uzlaşma müessesesi vergilemede eşitlik ilkesini zedelemektedir?**



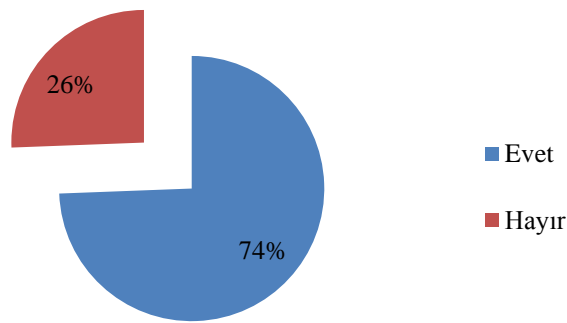
Katılımcılara “Uzlaşma müessesesi vergilemede eşitlik ilkesini zedelemektedir” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu yani %64’ü “evet” cevabı verirken, %36’sının ise “hayır” cevabı verdiği görülmektedir. Bu sonuca göre uzlaşma müessesesi vergilemede eşitlik ilkesini zedelemektedir.

**Soru 37: Uzlaşmanın kamu vicdanını yaraladığını düşünüyor musunuz?**



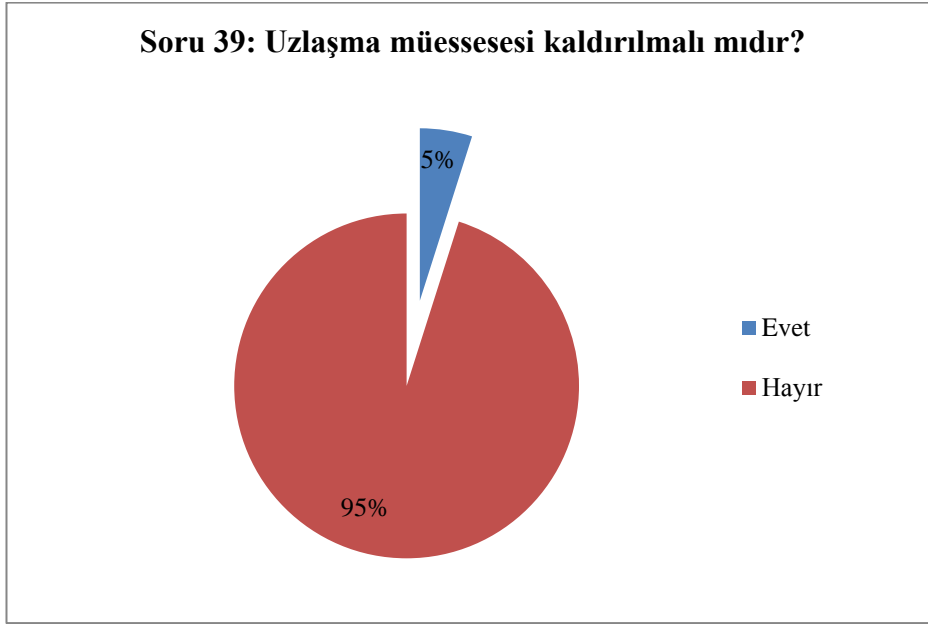
Uzlaşma müessesesinin, kamu vicdanını yaralayıp yaralamadığının tespitine ilişkin mali müşavirlere yöneltilen “Uzlaşmanın kamu vicdanını yaraladığını düşünüyor musunuz?” sorusuna katılımcıların %69’u “evet” cevabı vermiştir. Buna göre, uzlaşma müessesesi kamu vicdanını yaralamaktadır ve bu duruma uzlaşma görüşmelerinde yapılacak olan indirim oranlarının belirli objektif kriterlere dayandırılmaması ve uzlaşma komisyonlarının sahip olduğu takdir yetkisini özgürce kullanmalarının neden olduğu düşünülmektedir.

**Soru 38: Uzlaşma müessesesi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.**

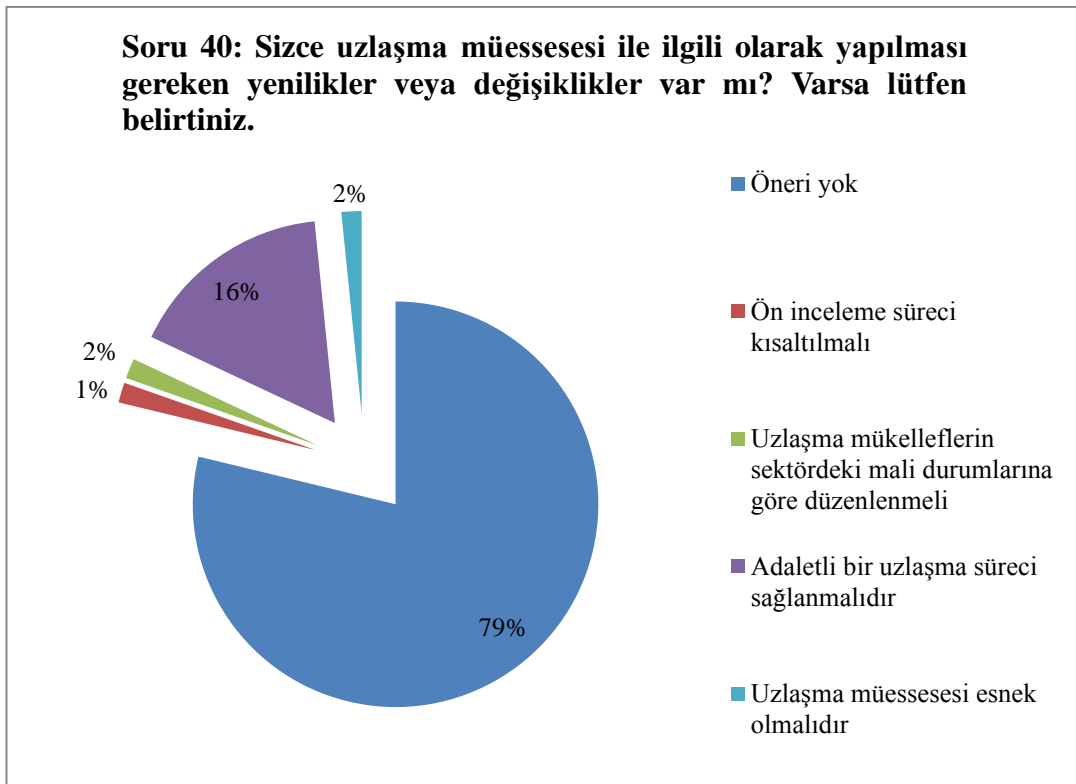


“Uzlaşma müessesesi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir” sorusuna katılımcıların %74’ü “evet” cevabı verirken, %26’sı ise “hayır” cevabı vermiştir. Buna göre mali müşavirlerin büyük bir kısmı dürüst mükelleflerin uzlaşma müessesesinden olumsuz etkilendiği

yönünde görüş bildirmiştir. Zira söz konusu mükellefler uzlaşma müessesesi yoluyla bir nevi cezalandırılmaktadır.



Katılımcılar “Uzlaşma müessesesi kaldırılmalı mıdır?” sorusuna %95 oranında “hayır” cevabı vermiştir. Buna göre, ankete katılan mali müşavirlerin çok büyük bir kısmı neredeyse tamamı bu kurumun varlığının gerekli olduğunu düşünmektedir.



Son olarak mali müşavirlere “Sizce uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yapılması gereken yenilikler veya değişiklikler var mı?” sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya %79 oranında öneri yoktur şeklinde cevap verilmiştir. Ancak mali müşavirlerin %16’sı “adaletli bir uzlaşma süreci sağlanmalıdır” şeklinde önemli bir öneride bulunurken, %2’si de “uzlaşma mükelleflerin sektördeki mali durumlarına göre düzenlenmeli” ve “uzlaşma müessesesi esnek olmamalı” şeklinde yanıt vermiştir. %1’lik bir kısmının ise “ön inceleme sürecinin kısaltılması gerektiği” yönünde bir cevap verdiği görülmektedir.



## SONUÇ

Uzlaşma müessesesi, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesi, vergi alacağıın mümkün olan en kısa sürede tahsil edilerek hazineye intikal ettirilmesi ve yargı organları üzerindeki iş yükünün hafifletilmesi gibi amaçlarla uygulamaya konulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde oldukça fazla tercih edilen bir yol olan uzlaşma müessesesi bir yandan emek, zaman ve maddi kayıpların azaltılmasını sağlarken, diğer yandan da uyuşmazlık maliyetlerinin en aza indirilmesine katkı sağlamaktadır.

Ülkemizde vergi incelemesi sonucunda henüz tarh edilememiş olan vergi borçları ve cezaları için başvurulmuş tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ve ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmiş olan vergi borçları ve cezaları için başvurulmuş tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi bulunmaktadır. İki farklı şekilde uygulama alanı bulunan uzlaşma müessesesi, birçok yönden de eleştirilerin odağı haline gelmiştir.

Vergi sistemi içinde uygun şartlar ve koşullar dâhilin de uygulanmasının yerinde olduğu düşünülen uzlaşma müessesesinin eleştirilen yönlerinin düzeltilmesi, bu müesseseden daha iyi verim alınması ve asıl uygulanma amacına hizmet etmesi noktasında önemli bir husustur. Bu bağlamda gerek ülke karşılaştırmaları, gerekse kendi içinde yapılan değerlendirmeler, gerekse de Tokat ilinde yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen veriler çerçevesinde, daha uygun ve verimli bir uzlaşma müessesesi oluşturulması konusunda bazı önerilerde bulunularak bu kurumun işlevselliğinin artırılmasına katkı sağlamak amaçlanmaktadır.

Değerlendirmeye alınan altı ülke bazında genel olarak Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesesine katkıda bulunacağı düşünülen ülkeler daha çok ABD, Fransa ve Güney Afrika'dır. Diğer üç ülke (İngiltere, Almanya ve Avustralya) ise uzlaşma müessesesinin çok fazla uygulanma alanının olmadığı ve uzlaşma müessesesinin varlığını destekleyen ülkeler olmadığından dolayı ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesine çok fazla katkıda bulunabilecek düzenlemelerin yer almadığı görülmektedir.

Öncelikle bahsedilmek istenen konu uzlaşma müessesesine başvuru şartlarındaki esnekliğin, mükelleflerin uzlaşmaya başvurularını herhangi bir nedene bağlamalarını gerekli kılmamasıdır. Bu durumda, mükelleflerin vergi borçlarını ödeyemedikleri hemen hemen her durumda uzlaşma müessesesini bir çıkış kapısı olarak görmelerine ve uzlaşma müessesesinin varlığına güvenerek yükümlülüklerini yerine getirmemelerine neden olmaktadır.

Bilindiği üzere VUK'un Ek 1'nci maddesine göre mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvurabilmesi için “...*vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. madde de yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğuna...*” dair nedenlerden birinin ileri sürülmesi gerekmektedir.

Ancak kanun maddesinde belirtilen bu nedenlerin mükelleflere dayatılan ve uzlaşmaya başvuru için zorunlu şartlar olmadığı “*kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe*” gibi bir nedenin varlığından da açıkça anlaşılmaktadır. Bu bağlamda katılımcılara konuyla ilgili bir soru yöneltilmiş ve katılımcıların %61'i mükelleflerin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememe sebebiyle, uzlaşmaya başvurusuna herhangi bir sınırlama getirilmemesi gerektiği yönünde cevap vermiştir. Ancak söz konusu neden ispatlanması ve delillere dayandırılması mümkün olmayan ve mükellef tarafından belgelendirilme imkânı bulunmayan bir nedendir. Dolayısıyla, ülkemizde de tıpkı Güney Afrika'da olduğu gibi mükellefin zor durum nedeniyle vergi borcunu ödeyememesi ve bu nedenle uzlaşmaya başvurması halinin mükellef tarafından belgelendirilmesi ve bu belgenin uzlaşma başvurusu sırasında idareye sunulması daha yerinde olacaktır. Bu bağlamda uzlaşmaya başvuru şartları yeniden gözden geçirilmeli ve düzenlenmelidir.

Ön incelemenin ne kadar süreceği ve talep sahibine başvuru sonucunun ne zaman bildirileceği konusunda ne VUK'nda ne de Yönetmelikte herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu itibarla, ön incelemeye süre şartı getirilmeli ve bu süreçte, mükelleflerin zaman kaybı yaşamak suretiyle mağdur olmaları engellenmelidir. Yapılan anket çalışmasında çıkan sonuçta bu öneriyi destekler niteliktedir. Buna göre ankete katılan mali müşavirlerin %70'i ön incelemenin belirli bir süreyle sınırlandırılması gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir. Bu nedenle uzlaşma başvurusunun değerlendirilmesi ABD'de de olduğu gibi belirli bir süreye tabi tutulabilir ve o süre zarfında sonuçlandırılmayan başvurular için uzlaşmanın sağlandığı kabul edilebilir.

Uzlaşma görüşmeleri değerlendirmeye alınan hiçbir ülkede Türkiye'de olduğu gibi mükellef ile idarenin karşılıklı görüşme ve tarafların pazarlık kabiliyetine dayanmamakta ve uzlaşma anlaşması posta yoluyla yapılmaktadır. Ülkemizde, mükellef ile idarenin karşılıklı tavizlerde bulunarak anlaşma yoluna gittiği uzlaşma görüşmeleri bu nedenle belirli objektif kriterlere dayanmamaktadır. Buna göre uzlaşma

görüşmelerinin gerekirse diğer ülkelerde de olduğu gibi mükellef ve idare arasında birebir görüşmeden ziyade posta yoluyla yapılması daha uygun olacaktır. Bu doğrultuda, yaşanacak aksiliklerin ve zaman kaybının önüne geçmek ve bu uygulamadan istenen verimi alabilmek adına başvurunun e-posta yoluyla yapılması daha uygun olacaktır.

Türkiye’de uzlaşma müessesesi ile amaçlanan daha çok hazineye mümkün olan en kısa süre içinde kaynak tahsis etmek olduğu için mükellefin uzlaşma yoluyla ödeyebileceği en yüksek tutar hesaplanmamaktadır. Oysa ABD’nde ve Güney Afrika’da mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutarı teklif etmemesi bile uzlaşmanın sağlanamaması için en önemli sebeplerin başında gelmektedir. Ayrıca Avustralya’da devletin tasfiye veya iflas nedeniyle uzlaşmadan daha fazla gelir elde etmesi yine uzlaşmanın sağlanamaması için en önemli sebeplerin başında gelmektedir.

Türkiye’de ise son on yıllık dönem içinde merkezi uzlaşma komisyonunun vergi aslı üzerindeki ortalama uzlaşma oranı %68, vergi cezaları üzerindeki ortalama uzlaşma oranı ise %97’dir. Yine vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun vergi aslı üzerindeki ortalama uzlaşma oranı %60, vergi cezaları üzerinde ortalama uzlaşma oranı ise %96’dır ve Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının vergi aslı üzerindeki ortalama uzlaşma oranı %36, vergi cezaları üzerindeki ortalama uzlaşma oranı ise %93’tür. Son olarak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının vergi aslı üzerinde ortalama uzlaşma oranı %58, vergi cezaları üzerindeki ortalama uzlaşma oranı ise %95’dir.

Buna göre, yetki sınırı en düşük olan taşradaki uzlaşma komisyonlarının (TSU) vergi aslındaki uzlaşma oranları diğer iki tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından daha düşüktür. Öte yandan uzlaşmaya konu verginin 3 milyon TL üzerinde olması halinde yetkili olan Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi uzlaşma oranlarının, yetki sınırı 3 milyon TL olan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun vergi uzlaşma oranlarından yüksek olduğu da görülmektedir. Bu bağlamda, yetki sınırı arttıkça uzlaşılan vergi ve ceza oranının arttığı diğer bir ifadeyle uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın daha yüksek oranlarda affedildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu nedenle ülkemizde, kamu vicdanını yaralayan ve mükelleflerin ödeyebilecekleri gerçek tutarın çok daha altında vergi borcu ödemesinin önüne geçmek, uzlaşmanın daha adaletli bir yapıya sahip olmasını sağlamak ve vergiye gönüllü uyumu desteklemek için mükelleflerin ödeyebilecekleri en yüksek tutar üzerinden uzlaşmaya varılması oldukça önemli bir konudur ve yapılması gereken düzenlemelerin başında

gelmektedir. Yapılan anket çalışmasından elde edilen sonuçlar da, bu öneriyle örtüşmektedir. Zira katılımcıların %69'u uzlaşma müessesesinin kamu vicdanını yaraladığını, %61'i ise uzlaşma tutarının mükelleflerin ödeyebilecekleri en yüksek tutar üzerinden hesaplanması gerektiğini belirtmiştir. Bu nokta da mükellefin ödeyebileceği en yüksek tutarın; mükellefin sahip olduğu gayrimenkuller, banka hesapları ve diğer mal varlıklarının toplam değeri üzerinden hesaplanmasının daha doğru olacağı ve bu durumun uzlaşılacak tutarın objektif kriterlere dayandırılması konusunda önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu bağlamda uzlaşılacak tutarın belirlenmesi açısından mükellefin ekonomik durumunun yanı sıra haksız kazanç veya sebepsiz zenginleşmenin önüne geçmek için mükellefin ilişkili olduğu özellikle birinci dereceden akrabalarının mal varlıkları ve mükellef ile olan maddi bağlantısı da Güney Afrika'da olduğu gibi değerlendirilmesi gereken diğer önemli noktalardan biridir. Her türlü bilginin elektronik ortama kaydedildiği ve istenen bilgilere rahatlıkla ulaşabildiği günümüz şartlarında bu bilgilere ulaşarak gerekli değerlendirmelerin yapılması hiçte zor olmayacaktır. Bu nokta da gerekli bilgilerin temin edilmesi konusunda komisyona ek bilgi talep etme hakkının verilmesi ve istenen bilgilerin belirli bir süre içinde mükellef tarafından sağlanması aksi takdirde, uzlaşma başvurusunun iade/iptal edilmesi şartı getirilebilir.

Ülkemizde mükellefin uzlaşmanın sağlanması halinde sözleşmeyle hüküm altına alınan hususlara uymaması veya uzlaşılacak tutarı belirlenen vade tarihlerinde ödememesi halinde diğer ülkelerde de olduğu gibi uzlaşma geçersiz sayılmalı ve böyle bir durumda idareye vergi borcunun tamamını mükelleften isteme hakkı verilmelidir. Ancak yapılan anket çalışmasında çıkan sonuca göre katılımcıların mükellef yanlısı cevap verdiği görülmekte ve yaklaşık %60'ı uzlaşmanın sağlanması ve mükelleflerin sözleşmeyle hüküm altına alınan hususlara uymaması veya uzlaşılacak tutarı belirlenen vade tarihlerinde ödememesi halinde, mükelleflere herhangi bir yaptırım uygulanmaması gerektiği yönünde cevap vermiştir.

Uzlaşma ile hüküm altına alınan hususlara uyulmasını sağlamak ve vergi alacağının garanti altına alınmasını sağlamak adına uzlaşılacak vergi tutarının belirli bir miktarı (örneğin uzlaşılacak verginin %20'si) teminata bağlanabilir ve tıpkı cezalarda indirim müessesesinde<sup>127</sup> de olduğu gibi mükelleflere ödeme yapmaları konusunda

<sup>127</sup> "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya

belirli bir süre tanınabilir. Her ne kadar yapılan anket sonucunda katılımcılar uzlaşma anlaşmasına teminat maddesi koyulmaması yönünde görüş bildirmiş olsalar da (katılımcıların %70'i), bu düzenleme mükelleflerin uzlaşma anlaşmasına uyması noktasında önemli bir teşvik edici olarak görülmekte ve devletin vergi alacağına tahsilini güvence altına almasını sağlayacaktır. Bu nedenle, uzlaşma müessesesinin daha ciddiye alınan ve yaptırım gücü olan bir kurum haline dönüşmesi için bu düzenlemenin yapılması gerektiği düşünülmektedir. Hatta ABD'de de olduğu gibi uzlaşmaya varılması mükellefe bazı yükümlükler getirmeli ve mükellefe yalnızca uzlaşma anlaşmasında yer alan hükümlere değil, ayrıca diğer vergisel yükümlülüklere uyma zorunluluğu da getirilmelidir. Örneğin; uzlaşma teklifinin kabul edilmesini takip eden beş yıl içinde mükellefin herhangi bir vergiyi zamanında ödememesi veya beyan etmemesi halinde, teklif yükümlülüklerinin yerine getirilmediği kabul edilerek uzlaşma geçersiz sayılabilir.

Uyuşmazlıkların mükellef ile idare arasında anlaşma yoluyla çözümüne katkı sağlamak için incelemeye alınan diğer ülkelerde de olduğu gibi, uzlaşmaya başvurunun zorunlu hale getirilmesi daha doğru olacaktır. Diğer bir ifadeyle, mükellefin yargı yoluna başvurabilmesi için öncelikle idari çözüm yollarını tüketmiş olması şartı getirilmelidir. Ankete katılan mali müşavirlerinde görüşünün bu yönde olduğu ve %92 gibi bir oranla vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari yollarla çözümlenmeye çalışılması gerektiği yönünde cevap vermişlerdir. Uzlaşma başvurusunun zorunlu hale getirilmesi halinde ise mücbir sebepler uzlaşmaya başvuru süresini durduran veya ek süre verilmesini gerektiren nedenler arasında yer almalıdır.

Ancak uzlaşmanın seçimsel bir çözüm yolu olarak kalması ve mükellefin uzlaşmaya başvurmadan önce yargı yoluna da başvurması halinde ise davanın uzlaşmadan önce sonuçlanması durumunda karar her türlü sonuç için hükümsüz sayılmamalıdır. Böyle bir durumda kararın hükümsüz sayılması, uzlaşmanın sağlanması şartına bağlanmalıdır. Çünkü mükellefin uzlaşmaması halinde her halükarda dava açma hakkı bulunmaktadır ve çok büyük bir ihtimalle bu hakkı kullanacaktır. Bu nedenle, daha önce dava açılmış ve uzlaşma sonuçlanmadan bir karara varılmışsa bu kararın, uzlaşmanın sağlanamaması halinde hükümsüz sayılmayıp geçerli bir karar gibi değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

---

*6183 sayılı kanun da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse...*"(VUK, md. 376).

Dolaylı vergilerde bilindiği gibi vergi fiyat içinde gizlenmekte, mali yükümlülükler muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmektedir. Dolayısıyla; gerçek manada tüketiciden tahsil edilen dolaylı vergilerin uzlaşma kapsamında olması adaletsizliğe yol açmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014: 58) . Bu nedenle İngiltere de olduğu gibi ülkemizde de mükelleflere dolaylı vergiler ile ilgili uyuşmazlıklarda idari çözüm yollarına başvurmaksızın doğrudan yargı yoluna başvurma ve dolaysız vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda ise öncelikle idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğu getirilmesi bu konuda adaletsizin giderilmesi noktasında önemli bir adım olarak görülmektedir.

Değerlendirmeye alınan ülkelerin tümünde faiz uzlaşma kapsamında yer alırken ülkemizde ise faiz uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında yer almaktadır. Her ne kadar Türkiye haricindeki diğer tüm ülkelerde faiz uzlaşma kapsamında yer alsa da ülkemizde gecikme faizinin uzlaşma kapsamına alınmasının çokta yerinde olmadığı düşünülmektedir. Feri bir alacak olan gecikme faizinin, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplandığı da göz önünde bulundurulduğunda, gecikme faizinin uzlaşmanın kapsamına alınmasını gerekli kılan bir durum bulunmadığı düşünülmektedir.

Ülkemizde ABD’nde, Güney Afrika’da ve Avustralya’da da olduğu gibi mükelleflerin uzlaşmaya taraf olması belirli bir yıla sınırlandırılmalı ve mükelleflerin uzlaşmaya başvuruyu alışkanlık haline getirmesinin önü kesilmelidir. Bu durum, uzlaşmanın getiriliş amacına uygun olarak ekonomik yönden gerçekten zor durumda olan ve uzlaşmaya ihtiyaç duyan mükelleflerin bu kurumdan faydalanması sağlanacaktır. Ancak bahsedilen bu önerinin aksine yapılan anket sonucuna göre katılımcıların %82’nin, mükelleflerin uzlaşmaya başvuru sayısına bir sınırlama getirilmemesi yönünde cevap verdiği görülmesine rağmen, bu konuda bir düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Türkiye’de mükellefin geçmiş yükümlüklerini yerine getirip getirmemesi uzlaşmanın sağlanması açısından değerlendirmeye alınan bir kriter değildir. Ancak mükellefin uzlaşma anlaşmasına uyup uymayacağı noktasında mükellef hakkında bir karar verilmesini sağlayacak en önemli delillerden birisi de budur. Bu nedenle, Güney Afrika’da mükellefin mevcut durumunun yanı sıra geçmişteki durumu ve yükümlülüklerini yerine getirme kapasitesi de uzlaşmanın sağlanması açısından önemli unsurların başında gelmektedir. Ülkemizde de uzlaşma kurumunun işlevselliğinin

sağlanması noktasın da mükellefin geçmiş yükümlülüklerini yerine getirme çabasının değerlendirilmeye alınmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Türkiye’de de incelenen diğer ülkelerde olduğu gibi uzlaşılan tutarın ödenmesi noktasın da mükellef ile idare arasında bir taksit anlaşması yapılabilir. Bu durumda mükellef özellikle vade tarihi geçmiş vergi borçlarını uzlaşmadan itibaren bir ay içinde ödeme zorunluğundan kurtulacak ve ödemelerini daha kolay şartlar altında yerine getirebilecektir. Böylece uzlaşma anlaşmasının gereklerini yerine getirme olasılıkları da artacaktır.

Türkiye’de uygulanan uzlaşma kurumuna yöneltilen eleştirilerin başında, bu müessesenin verginin yasallığı ve eşitliği ilkelerine aykırı olduğu gelmektedir ki anket sonucunda elde edilen verilerde bunu desteklemektedir. Buna göre katılımcıların %67’si uzlaşma müessesesinin vergilemede kanunilik ilkesini, %64’ü ise vergilemede eşitlik ilkesini zedelediğini düşünmektedir. Bu iki ilkeyle de sağlanmak istenen yegâne amaç ise idarenin keyfi ve takdiri uygulamalarını engellemek ve hem mükelleflere hem de devlete hukuki güvenlik sağlamaktadır. Bu nedenle, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği hükmünün çiğnenerek yine kanunla idareye vergi borcu ve cezalarında indirim yapma hakkı veren uzlaşma kurumunun mükellefler arasındaki eşitliliği de zedelemesi sebebiyle belirli objektif kriterlere dayandırılması gerekmektedir. Buna göre, mükelleflerin içinde buldukları durum ve şartların ayrı ayrı değerlendirilmesi ve ayrıca uzlaşılan tutarın alt ve üst sınırının belirlenmesi eşitlik ilkesinin uygulanması konusunda önemli bir adım olarak görülmektedir.

Anket sonucunda elde edilen verileri göre katılımcıların %90’ı uzlaşma müessesesinin mükellefle idare arasındaki ilişkileri düzelttiğini, yine %90’ı vergiye gönüllü uyumu desteklediğini, %84’ü mükelleflerin yeni bir başlangıç yapmasına katkı sağladığını, %84’ü vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu barıştırdığını ve %95’i de bu kurumun kaldırılmaması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Ancak katılımcıların %61’ine göre uzlaşma komisyonları adil kararlar vermemekte, %69’una göre uzlaşma müessesesi vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemekte, %67’sine göre kanunilik ilkesini, % 64’üne göre eşitlik ilkesini, %69’na göre kamu vicdanını zedelemekte ve %74’üne göre dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.

Yapılan tüm açıklamalar gösteriyor ki, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkları yargı yoluna başvurmadan kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulmasını sağlayan, taraflar arasındaki ikili ilişkiyi olumlu yönde etkileyen ve vergi alacağının

kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma müessesesi, şüphesiz olması gerektiğine inanılan ve ihtiyaç duyulan bir kurumdur. Bu bağlamda, uzlaşma müessesesinin söz konusu eksiklerinin giderilmesi noktasında yapılan değerlendirmelerin dikkate alınması, yasal çerçevesi oturmuş ve asıl uygulanma amacına hizmet eden bir uzlaşma kurumunun oluşturulmasına katkı sağlayacak ve bu haliyle çok daha faydalı bir kurum haline dönüşecektir.



## KAYNAKLAR

- Adibeş C. ve Akkuş İ. (2014), “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.314, ss.55-66.
- Ağar S. (2005), “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, *TBB Dergisi*, S.18, ss.273-301.
- Ak B. (1999), “4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu’nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S. 217, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2136>, (05.11.2015).
- Akdoğan A. (2017), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkaya M. (1994), “Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre (İYUK M. 10-11)”, *Yaklaşım*, S. 13, ss. 153-163.
- Akköy İ. (1981), “Uzlaşma”, *Vergi Dünyası*, S.3, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=43>, (05.11.2015).
- Aksoy Ş. (1991-1992), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Bedi N. Fezioğlu’na Armağan*, S.35, ss. 296-304.
- Aksoy Ş. (1999), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Akkurt M. N. (1997), ”Düzeltilme ve Yargıya Geçiş”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 39, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=39>, (01.02.2016).
- Alemdar F. (2008), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları; Türkiye ve AB Ülkelerindeki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi*, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İzmir.
- Altunışık R., Coşkun R., Bayraktaroğlu S., Yıldırım E. (2012), *Sosyal Bilimlerde Araştırma ve Yöntemleri*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Apalı İ. (2017), “Mükellefler Beyan Ettikleri Matrahlar ve Matrahlar Üzerinden Tarh Edilen Vergilere Karşı Dava Açabilirler mi?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2017, ss.237-247.
- ANAO Audit Report No.52 2012-13, Management of Debt Relief Arrangements, <https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net4121/f/201213%20Audit%20Report%20No%2052.pdf>, (20.02.2018).
- Angotti A. and Martinet F. (2013), “Conseil d’État et Cour de cassation, juges de l’impôt : étude comparative (deuxième volet)”, *Revue De Droit Fiscal*, Vol.39, pp.1-10.

- Arıkan Z. ve Yurtsever H. (2004), “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri Etkileri ve Sonuçları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.136.
- Armağan R. (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S.153, ss.160-178.
- Arpacı A. Ö. (2017), “Vergi Hatası ve Düzeltilmesi”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.292, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29770&arananKey=tarhiyat%20sonras%C4%B1%20uzla%C5%9Fma>, (07.08.2018).
- Arslan C. M. (2017), “Buyurun İzaha”, *Vergi Dünyası*, S.433, ss.64-72.
- Arslaner H. (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, S.17, ss.273-300.
- ATO Receivables Policy, Part B The collection of taxation debts, Chapter 27 Compromise of Taxation Debts (PS LA 2011/3), <https://www.ato.gov.au/law/view/document?LocID=%22PSR%2FPS20113%2FNAT%2FATO%22&PiT=99991231235958>, (25.02.2018).
- ATO-Australian Taxation Office (2013), Management of Debt Relief Arrangements, [http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/publications/taledpapers/69269/upload\\_pdf/Audit%20Report%2052.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22publications/taledpapers/69269%22](http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/publications/taledpapers/69269/upload_pdf/Audit%20Report%2052.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22publications/taledpapers/69269%22), (25.02.2018).
- ATO-Australian Taxation Office (2005), Review into the Tax Office’s Small Business Debt Collection Practices, <https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/16/2014/12/small-business-debt-collection-summary.pdf>, (25.02.2018).
- ATO-Australian Taxation Office (2017), Disputes Policy, <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/disputes-policy/>, (20.02.2018).
- Aygün R. (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 369, ss. 88-92.
- Aykın H. (2016), “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir Mi?”, *Vergi Dünyası*, S.418, ss.21-35.
- Bacon G. (2017), Compromise of Tax Debts With SARS, <http://www.patc.co.za/compromise-of-tax-debts-with-sars/>, (05.02.2018).
- Bahar C. O. (2002), Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma, *Vergi Dünyası*, S. 255.
- Bakar F. ve Gerçek A. (2012), “Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi”, *Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 92, ss.3-28.

- Başaran Yavaşlar F. (2008), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. XXV, S.2, ss. 309-337.
- Başaran Yavaşlar F. (2017), “İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, Vergi Dünyası, S.433, ss.6-14.
- Bayar E. (2015), “Uzlaşmanın Kesinliğinin Vergi ve Cezanın Dava Konusu Edilmesi ile Aynı Dönemin İdarece Tekrar İnceleme Konusu Yapılması Üzerindeki Etkileri ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Değerlendirmeler”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.272.
- Bayraklı H. H. (1998), *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:7, Afyon.
- Bayraklı H. H. (2005), *Genel Vergi Hukuku*, Derya Kitapevi, Trabzon.
- Bayraklı H. H. (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Külcüoğlu Yayınları, Afyon.
- Bayraktar H. (2011), “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Vergi Dünyası*, S.358, ss. 116-123.
- Bilici N. (2016), *Vergi Hukuku*, 38. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Biniş M. (2013), “Vergi uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C. 5, S. 2, ss.15-30.
- Biyani Ö. (2016), “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, *Bursa Bilanço Dergisi*, S.162, ss.46-49.
- Burkhard J. (2017), Fehlende Schlussbesprechung Bewirkt Verwertungsverbot, <http://www.drburkhard.de/resources/Fehlende+Schlussbesprechung.pdf>, (25.11.2017).
- Buttonow J. (2014), The Realities About The IRS Offer in Compromise Program, [https://www.aicpastore.com/Content/media/PRODUCER\\_CONTENT/Newsletters/Articles\\_2014/CPA/APR/IRSoffer\\_compromiseprogram.jsp](https://www.aicpastore.com/Content/media/PRODUCER_CONTENT/Newsletters/Articles_2014/CPA/APR/IRSoffer_compromiseprogram.jsp), (13.11.2017).
- Büyükkayalar A. (1987), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Sorunları*, S. 29, ss. 38-48.
- Candan T. (2006), *Vergilendirmede Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan T. (2010), *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan T. (2017), “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, (17.01.2018).

- Centel N. ve Zafer H. (2003), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Collet M. & Pierre C. (2014), *Procédures fiscales-contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2éme edition, PUF, Paris.
- Çağan N. (1992), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çetin R. (2014), "Belediyelerde Uzlaşma Komisyonun Kurulması ve Uzlaşılabilir Belediye Gelirleri", *Vergi Raporu Dergisi*, S.176, ss.74-81.
- Dehmen Tan M. (2006), "Tahkim Öncesi Müzakere Ya Da Uzlaştırma Yollarının Tüketilmemiş Olmasının Tahkim Yargılamasına Etkisi", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Hukuk Özel Bülteni*, C.25, ss. 451-471.
- Delevoye P. J. (2008), Litiges fi scaux : le rôle à part du Médiateur, *Le Journal Du Mediateur De La Republique*, Vol.33, pp.1-6.
- Demir O. (2007), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XI, S. 1-2, ss.219-256.
- Dilaver M. (2018), "Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Verileri Işığında Mükellef Açısından Avantajlı Uzlaşma Türü Hangisidir?", *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.305.
- Doğan B. (2000), "Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, S. 137, ss.74-82.
- Doğan B. (1997), "Vergi İncelemesi Sonucunda Tarh Edilecek Vergiler ve Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Yasal Hakları", *Vergi Sorunları*, S.111, ss. 112-119.
- Doğanay A., Ataizi M., Şimşek A., Balaban Salı J. (2012), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Doğrusöz A. B. (1998), "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 'Anayasal Mali Düzen'*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygula Merkezi, Yayın No:12, İstanbul (2000).
- Doran R. (2010), "UK Considers ADR to Resolve Tax Disputes", *International Tax Review*, C.21, Vol.6, pp.27-30.
- Dönmez R. (1990), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir.
- Dönmez R. (2000), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşımı", *Yaklaşım Dergisi*, S. 91, ss. 80-92.
- Dura İ. H. (2009), "Uzlaşma Nedir?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.253, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/uzlasma-nedir/2607>, (30.07.2018).

- Durgut F. (2007), “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S. 490, ss. 103-113.
- Durmuş Karataş N. (2016). “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”, *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.1, ss.47-76.
- Durmuş Karataş N. (2018), *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Edizdoğan N. ve Gümüş E. ( 2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.164, ss. 99-119.
- Elliott K. and Moore S. (2017), “Tax Deadlock”, *Taxation*, Vol.180(4611), pp.14-18.
- Ercan İ. (2009), “Uzlaşma Müessesesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 95, ss. 227-245.
- Erdem T. (2005), “Vergi Cezalarında Uzlaşmak Mümkün Mü?”, *Vergi Sorunları*, S. 204, ss. 77-101.
- Erdem T. (2007), *Türk Vergi Siteminde Uzlaşma*, Türmob Yayınları-311.
- Erdem T. (2012), *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Erdem T. (2014), “İdari Yargıda ve vergi Yargısında İstinaf”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.311.
- Erdem T. (2017), “Vergi Usul Kanunu’nda Yeni Bir Kurum İzaha Davet”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.347.
- Erhürman T. (2000), “Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.49, S.1-4, ss. 155-180.
- Erol A. (2001), “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 104, ss. 49-57.
- Erol A. (2012), “Pişmanlık ve Islah-I”, *Yaklaşım Dergisi*, s.236, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14361&arananKey=pi%C5%9Fmanl%C4%B1k%20ve%20%C4%B1slah>, (01.08.2018).
- Fil M. ve Fil N. (2015), “Vergi Mahkemesine Dava Açma Süresini Kaçırılmış Olan Mükelleflerin Dava Açması Mümkün müdür?”, *Yaklaşım Dergisi*, S.266.
- Financial Management and Accountability Act (FMAA) 1997, <https://www.legislation.gov.au/Details/C2013C00282>, (20.02.2018).
- Frotscher G. (2005), “Nationale und Internationale Außen- und Betriebsprüfung”, *Skriptum zur Vorlesung- Universität Hamburg*, ss.1-119.

- Gerçek A., Bakar F., Mercimek F., Çakır E. U, Asa S. (2014), “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 63 (I), ss. 81-130.
- GİB (2011), Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011\\_tarhiyatlarda\\_idari.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf), (11.07.2017).
- Gök O. (2017), *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Edirne.
- Gökkaya M. (2017), “İzaha Davet Müessesesi ile Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Öneriler”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.215, ss.28-37.
- Gökpınar M. (2016), *Anayasal Devlette Temel Hak ve Özgürlükler Düzeni*, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gözübüyük Ş. (2001), *Yönetmelik Yargı*, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük Ş. (2004), *Anayasa Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Gül Y. (2007), “Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği”, *Mali Pusula*, S. 33.
- Gültekin M. (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.7, ss.575-607.
- Günday M. (2004), *İdare Hukuku*, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Gündüz N. (2014), “Nezdinde Vergi İncelemesi Başlatılacak Mükellef “Pişmanlık ve İslah” Müessesesinden Faydalanabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi (E- Yaklaşım)*, S.255, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=23597&arananKey=pi%C5%9Fmanl%C4%B1k%20ve%20C4%B1slah>, (01.08.2018).
- Güneş G. (2014), *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Hak İ. (2016), “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.279, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28435&arananKey=tarhiyat%20sonras%C4%B1%20ouzla%C5%9Fma>, (07.08.2018).
- Hall W. C. (2013), “Tax Administration: A Comparison Between Income Tax Act And The Tax Administration Act: Assessments, Objections, Penalties And Interest”, University Of Pretoria Faculty Of Economic And Management Sciences Master Tezi.
- Hartmut F. (2005), Wenn Das Finanzamt Dreimal Klingelt, <http://www.manager-magazin.de/finanzen/artikel/a-346525-7.html>, (25.11.2017).

- Hartmut F. (2008), Feilschen mit dem Finanzamt, <http://www.manager-magazin.de/finanzen/artikel/a-576496.html>, (30.11.2017).
- Haufe B. (Rechtsgrundlagen und Abläufe) / 17 Schlussbesprechung, [https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/betriebspruefung-rechtsgrundlagen-und-ablaeufe-17schlussbesprechung\\_idesk\\_PI11525\\_HI2332442.html](https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/betriebspruefung-rechtsgrundlagen-und-ablaeufe-17schlussbesprechung_idesk_PI11525_HI2332442.html), (15.11.2017).
- HMRC (a), Resolving Tax Dispute: Commentary On The Litigation And Settlement Strategy), [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/655344/HMRC\\_Resolving\\_tax\\_disputes.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655344/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf), (06.12.2017).
- HMRC (b), Code Of Governance For Resolving Tax Disputes, [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/655362/HMRC\\_Code\\_of\\_governance\\_for\\_resolving\\_tax\\_disputes.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655362/HMRC_Code_of_governance_for_resolving_tax_disputes.pdf), (05.12.2017).
- Honeyball, Dave (2013), SARS: Waiving and Compromising Tax Debts, <http://www.thesait.org.za/news/news.asp?id=126401&hhSearchTerms=%22comromise%22>, (05.02.2018).
- Ildır G. (2003), *Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- İmdat T. (2014), “Mükelleflerin Vergi Mahkemesi Kararına Karşı ‘İstinaf Yoluna’ Başvurması”, *Yaklaşım Dergisi*, S.260.
- İnaltonç C. (2012), “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Dünyası*, S. 375, ss. 30-60.
- İnel N. (1979), *Türk Vergi Yargı Sistemi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1979-208.
- IRS-Internal Revenue Servis (a), Form 656 Booklet Offer in Compromise, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>, (15.11.2017).
- IRS-Internal Revenue Servis (b), Offer in Compromise, <https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise>, (14.11.2017).
- IRS-Internal Revenue Servis (c), Topic Number: 204- Offer in Compromise, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, (15.11.2017).
- IRS-Internal Revenue Servis (ç), Topic Number: 202- Tax Payment Options, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc202>, (10.11.2017).
- IRS-Internal Revenue Servis (d), Offer In Compromise- Pre-Qualifier, [https://irs.treasury.gov/oic\\_pre\\_qualifier/](https://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/), (14.11.2017).
- IRS-Internal Revenue Servis (e), Offer In Compromise- Frequently Asked Questions, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/offer-in-compromise-faqs>, (15.11.2017).



- IRS-Internal Revenue Servis (f), Three Ways to Pay Your Federal Income Tax, <https://www.irs.gov/newsroom/three-ways-to-pay-your-federal-income-tax>, (14.11.2017).
- IRS-Internal Revenue Servis (g), Additional Information on Payment Plans, <https://www.irs.gov/payments/payment-plans-installment-agreements>, (14.11.2017).
- Jakson C. (2013), “Settlement, Compromise, and Forgiveness in Canadian Income Tax Law”, Dalhousie University Halifax, Nova Scotia, The Thesis of Master of Laws.
- Janquart E. (2017), Contentieux avec l’administration : qu’est ce qu’une transaction fiscale?, <https://www.leblogdudirigeant.com/transaction-fiscale/>, (06.12. 2017).
- Jean M. (2015), La Commission Départementale De Conciliation : Une Influence De Taille Dans La Procédure Fiscale, [http://www.avocats-picovschi.com/la-commission-departementale-de-conciliation-une-influence-de-taille-dans-la-procedure-fiscale\\_article\\_537.html](http://www.avocats-picovschi.com/la-commission-departementale-de-conciliation-une-influence-de-taille-dans-la-procedure-fiscale_article_537.html), (03.01.2017).
- Kaplan R. (2013), “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikayet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.301, ss.132-144.
- Kalaycı T. (2013), *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli.
- Karaca K. (2011), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle ilgili Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 219, ss. 162-167.
- Karadeniz S. (2007), “Mali Tatilin Getirdikleri”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 76, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (18.09.2017).
- Kamdar M. (2018), “Write-Off Or Compromise Of Tax-Debts”, *The Journal of Tax Profesional*, Vol.31, pp.14-17.
- Kaneti S. (1989), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakoç Y. (2007), *Genel Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç Y. (2017), *Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları)*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç Y. (2015), “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 3637- 3739, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan.



- Kaya E., Öner B., Ateş F. Z. (2017), “Vergi Aflarının Kavramsal Çerçevesi ve Son Vergi Affı Uygulaması Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 428, ss.166-172.
- Kelecioğlu M. A. (2001), “Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 101, ss. 190-194.
- Kestane D. (2006), “Çağdaş Bir Deneti Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, *Maliye Dergisi*, S. 151, ss. 128-142.
- Kılavuz R., Yılmaz A., İzci F. (2003), “Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.4, S.1, ss. 49-68.
- Kıldış Y. (2018), “Son Değişiklik Işığında Vergide Uzlaşma Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 306.
- Kırbaş, Sadık (2015), *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 20. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Kırman A. (2002), *Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrolle ilgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu ile Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması*, Türkiye Bakanlar Birliği Yayınları, Yayın No:5, İstanbul.
- Kızılot Ş. (2003), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kitiş N. (1989), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, *Vergi Dünyası*, S. 96
- Kumrulu A. (1989), “Uzlaşmaya ilişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararlarının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, *Danıştay Dergisi*, S. 72-73, ss. 8-26.
- Kocahanoğlu O. S. (1983), *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, 2. Baskı, Yaylacılık Matbaası, İstanbul.
- Korkmaz M. ve Ünal M. (2011), “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma”, *Yaklaşım Dergisi*, S.226.
- Korkmaz M. (2016), “Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.332, ss.79-84.
- Konuralp C. S. (2011), *Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kotze J. (2014), *The Tax Disputes and Litigation Review (South Africa)*, pp.240-252.
- Köstler B. (2017), *Die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung: Verhandlungsspielraum und Rechtsmittel*, <https://www.lexware.de/artikel/die-schlussbesprechung-verhandlungsspielraum-und-rechtsmittel/>, (12.11.2017).

- Küçükkaya M. (2006), “Vergi Hukukunda Yanılma ve Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, *Kazancı Dergisi*, S. 19-20.
- Küçükkaya M. (2008), *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçükkaya M. (2011), “Uzlaşma Kurumu ve Verginin Yasallığı İlkesi”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S.75.
- Lambert T. (2013), *Procédure Fiscale*, Montchrestien-Lextenso Editions, Paris.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1998), *Bir Reform Anatomisi*, Ankara.
- McKenzie R. E. (2015), “IRS Relaxes Offer In Compromise Rules”, <https://www.forbes.com/sites/irswatch/2015/08/10/irs-relaxes-offer-in-compromise-rules/#665644871017>, (14.11.2017).
- Odyakmaz Z., Kaymak Ü. ve Ercan İ. (2008), *Anayasa Hukuku İdare Hukuku*, 8. Baskı, İkinci Sayfa, İstanbul.
- Oei S. (2012), “Getting More By Asking Less: Justifying And Reforming Tax Law's Offer-In-Compromise Procedure”, *University Of Pennsylvania Law Review*, Vol.160(4), pp.1071-1137.
- Oktar S. A. (2017), *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Türkmen Kitapevi, Ankara.
- Organ İ. (2006), “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları*, S.213, ss. 162-173.
- Organ İ. (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Ortaç F. R., Ünsal H. (2016), “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.3, S.1, ss.1-22.
- Ozansoy A. (2000), “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S.89.
- Ozansoy A. (2015), “Olmalı mı Olmamalı mı?: Uzlaşma”, *Maliye Uzmanları Derneği Uzman Bakış*, S.3, ss. 48-52.
- Öz E. ve Buyrukoğlu S. (2011), “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 272, ss. 89-104.
- Öz E. ve Armağan A. (2018), “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.39, ss.1-38.

- Özbalcı Y. (2006), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayınıcılık, Ankara.
- Özbyay İ. (2006), “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri”, *EÜHFD*, C.X, S.3-4, ss.459-475.
- Özbek M. (1999), “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel çözüm Türleri Nelerdir?”, *Ankara Barosu Dergisi*, S.2-3, ss.187-204.
- Özbek M. (2004), *Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2009), *Vergi Hukuku*, 17. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Öztürk H. ve Yücel H. (2015), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Uzlaşma Komisyonunun Nihai Teklifi Karşısında Mükelleflerin Durumları”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.270.
- Özyer M. A. (2008), *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. Baskı, HUD Yayınları, Ankara.
- Palmer G. (2013), Compromise of Tax Debts, <http://www.thesait.org.za/news/132701/Compromise-of-Tax-Debts.htm>, E.T. 05.02.2018
- Pehlivan O. (2010), *Vergi Hukuku Genel İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitapevi, Trabzon.
- Pınar B. (2016), “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemede Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.1, ss.23-60.
- Polat S. ve Katırcı H. (2015), “Uzlaşma Müessesesi İle Hedeflenenler ve Gerçekleşenler”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.265, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26734&arananKey=tapuya%20sahip%20olmak>, (07.08.2018).
- Rapport Annuel 2012 a l’intention du Gouvernement et du Parlement
- Rapport Annuel 2013 a l’intention du Gouvernement et du Parlement
- Rapport Annuel 2014 a l’intention du Gouvernement et du Parlement
- Rapport Annuel 2015 a l’intention du Gouvernement et du Parlement
- Rapport Annuel 2016 a l’intention du Gouvernement et du Parlement
- Rençber A. (2018), “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.352.
- Sarı M. A. (2018), *Türk Vergi Hukuku*, Hermes Kitapevi, Ankara.

- SARS Annual Report (2008-2017), <http://www.sars.gov.za/pages/Results.aspx?k=annual%20report>, (15.02.2018).
- SARS Short Guide to The Tax Administration Act ( ACT NO. 28 of 2011) (2013), <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/LAPD-TAdm-G01%20-%20Short%20Guide%20to%20the%20Tax%20Administration%20Act%202011%20-%20External%20Guide.pdf>, (05.02.2018).
- Savaşan F. (2006), “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 12, ss. 149-171.
- Saygılıoğlu N. (1986), “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Vergi Dünyası*, S.59, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=104>, (02.10.2016).
- Serim N. (2006), “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.214, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=1924>, E.T. 05.10.2015.
- Seviğ V. (2006), “Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 165, ss.223-225.
- Sipahioğlu Y. H. (1996), “Uzlaşma-II”, *Maliye Postası Dergisi*, S. 377, ss. 52-54.
- South African Revenue Service Dispute Resolution Guide: Guide on The Rules Promulgated in Terms of Section 103 of The Tax Administration Act, 2011 (2014), <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/LAPD-TAdm-G05%20-%20Dispute%20Resolution%20Guide%20-%20External%20Guide.pdf>, (06.02.2018).
- Soydan B. (2015), *Türk Vergi Hukuku’nda Vergi İncelemesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Şahin T. (2013), “Uzlaşmadan Sonra Ortaya Çıkan Vergi Hatasının Düzeltilmesinde Verginin Yasallığı İlkesi Gereği Farklı Bir Yaklaşım”, *Yaklaşım Dergisi*, S.252, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22207&arananKey=uzla% C5% 9Fma>, (30.07.2018).
- Şener E. (2001), *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şengöz Y. (1998), “Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Arttırılması Gereken Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir Mi?”, *Vergi Sorunları*, S.113.
- Şengöz Y. (2003 ), “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları I”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 124.
- Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek A. (2017), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Tanrıver S. (2006), “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk”, *TBB Dergisi*, S. 64, ss.151-177.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm>, (28.03.2016).
- Taş M. (2005), *Vergi Yargısı*, Başak Matbaacılık, Ankara.
- Taş M. (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.179, <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=276#.WuMCzm6FPIV>, (26.04.2018).
- Taşkan Y. Z. (1999), “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, *Yaklaşım Dergisi*, S.74, ss.131-139.
- Taşkan Y. Z. (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, *Vergi Dünyası*, S. 309, ss.118-122.
- Taşkın Y. (2010), “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, ss. 122-128.
- Tax Administration ACT, 2011 (No. 28 of 2011), <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/AABC/LAPD-LPrim-Act-2012-01%20-%20Tax%20Administration%20Act%202011.pdf>, (05.02.2018).
- Tecim B. A. H. (2006), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 74, ss.275-286.
- Tekbaş A. (2010), “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül üniversitesi Hukuk fakültesi Dergisi*, C.12, Özel S., ss.123-191.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2014), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaası.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2017), *Vergi Usul Hukuku*, 11. Baskı, Kanyılmaz Matbaası.
- Turan H. (1999), “4369 Sayılı Yasa ile Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, S. 131.
- Türkay İ. (2016), “Mali Tatil Uygulaması ve Son Yapılan Değişiklikler”, *Lebib Yalkın*, S.151, [www.lebibyalkin.com.tr](http://www.lebibyalkin.com.tr), (18.09.2017).
- Türkay İ. (2016), “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi”, *Vergi Dünyası*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6925>, (19.04.2018).
- Türkay İ. (2016), “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi-III”, *Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)*, S.286, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29179&arananKey=pi%C5%9Fmanlik%C4%B1k%20ve%20%C4%B1slah>, (01.08.2018).

- Türkbay Ö. (2012), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Türkkot M. (2005), “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları*, S. 199, ss. 23-28.
- Uğur A. A. (2016), “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.2, ss.122-145.
- Uluatam Ö. ve Methibay Y. (1999), *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uzlaşma Yönetmeliği, <http://www.gib.gov.tr/node/86767>, (28.03.2016).
- Ürel G. (2002), “Vergi Cezalarında İndirim”, *Mükellefin Dergisi*, S. 117, ss. 53-57.
- Üzeltürk H. (2007), “Vergilerde Uzlaşma”, [http://egitim.muhasetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=1564](http://egitim.muhasetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1564), (21.02.2007).
- Villios S. (2016), “Tax Collection, Recovery and Enforcement Issues for Insolvent Entities”, *Australian Tax Forum*, Vol.(31) 3.
- Yaltı B. (2012), “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvuru ve Bireysel Başvuru”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu*, Ankara.
- Yaraşır S. (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S. 379, ss. 175-187.
- Yardımcıoğlu M. ve Kütükçü M. (2014), “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, S.11, ss. 2-26.
- Yaşar M. (2017), “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet”, *Vergi Dünyası*, S.429, ss.52-56.
- Yerlikaya K. (2004), “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu – II”, *Yaklaşım Dergisi*, S.138.
- Yıldız M. (2008), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları”, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/vergiuyusmazliklarinin-i...-07052014225711.pdf>, (28.11.2017).
- Yıldız G. (2017), “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.139, ss.67-84.
- Yılmaz E. (2009), “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, S. 1-2, ss 321-351.

- Yüce M. (2017), *Vergi Yargılama Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yüce M. (2016), *Mali Yargılama Hukuku*, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yüce M. (2018), *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yücel T. (1988), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.80, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=684>, (05.11.2015).
- Zyl C V. (2015), *The Rights and Obligations of The South African Revenue Service in A Business Rescue Process*, Mini-Dissertation submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree Magister Commercii (South African and International Taxation) at the Potchefstroom Campus of the North-West University.
- Wadwha D. L. and Marvin J. W. (1996), “Offer in compromise: A potential solution to a major tax liability”, *The National Public Accountant; Washington 41*, Vol.12, pp.26-29.
- Wallen M. (2017), “Fascinating Facts About The IRS Offer In Compromise Program”, <http://highlandtaxresolution.com/offer-in-compromise/fascinating-facts-about-the-irs-offer-in-compromise-program>, (13.11.2017).
- <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-2-teskilat-semasi.html>, (04.04.2016).
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (15.01.2016).
- <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.2577&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0>, (12.03.2016).
- <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1>, (02.04.2014).
- [https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR\\_KARARLAR/kanuntbmmc046/kanuntbmmc046/kanuntbmmc04600205.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc046/kanuntbmmc046/kanuntbmmc04600205.pdf), (26.10.2016).
- <http://www.gib.gov.tr/node/83489/pdf>, (27.10.2016).
- Internal Revenue Code (Title 26), <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2010-title26/pdf/USCODE-2010-title26-subtitleF-chap74.pdf>, (15.11.2017).
- <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/324-PGP.html>
- <https://www.legifrance.gouv.fr/>
- <https://www.economie.gouv.fr/>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

İdari Yargılama Usulü Kanunu

482 Sayılı Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.07.2017.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

27.08.2011 Tarih 28038 sayılı RG. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun

05.12.1987 Tarih 19655 Sayılı RG. İl Özel idareleri ile Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliği

01.08.2003 Tarih 25168 Sayılı RG. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği



# **EKLER**

**EK-1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları**

<b>TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİ SINIRLARI</b>				
<b>VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULAN İLLERDE</b>				
<b>İller</b>	<b>Vergi, Resim ve Harçlar (TL )</b>			
	<b>Vergi Dairesi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonu</b>	<b>İL MERKEZİNDEKİ Vergi Dairesi Müdürlüğünde Kurulan Uzlaşma Komisyonları (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde)</b>	<b>İLÇE VERGİ DAİRESİ Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>
<b>İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı</b>	<b>2.000.000</b>			
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000	35.000	35.000	
Ankara, İzmir	750.000	12.500	30.000	6.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000	7.500	25.000	5.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000	5.000	20.000	4.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000	3.000	15.000	3.000
<p><b>i-</b> Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca,</p> <p><b>ii-</b> Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için 360 sıra</p>				

numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limit içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca,

**iii-** Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, defterdarlık uzlaşma komisyonlarının ise 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinden Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu için 2.000.000 TL'ye kadar olanlar, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca, incelenip sonuçlandırılacaktır.

**iv-** Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalınmaksızın vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları veya defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

#### **VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULMAYAN İLLERDE**

<b>İlgili Komisyon</b>	<b>Vergi, Resim ve Harçlar (TL)</b>
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000
İl Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	3.000
İlçe Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	15.000
Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu	3.000

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalınmaksızın defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır

#### **VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI KURULMAYAN İLLERDE VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONLARI**

<b>İlgili Komisyon</b>	<b>Vergi, Resim ve Harçlar (TL)</b>
<b>VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU</b>	<b>3.000.000</b>

Uzlaşma konusu vergi, resim ve harç tutarı 3.000.000 TL'yi aşarsa Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır. İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının yetkisini aşan uzlaşma talepleri Merkez Uzlaşma Komisyonunca sonuçlandırılacaktır.

**Vergi Daireleri Koordinasyon uzlaşma komisyonun yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri ile Vergi Dairesi Başkanlığının yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilecektir.**

#### **DİĞER HUSUSLAR**

**i-** Uzlaşma komisyonları, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ olunan vergi ziyai cezalarına (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin

üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) ilişkin uzlaşma taleplerini inceleyip sonuçlandıracaklardır.

**ii-** Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyayı cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

**iii-** İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşmanın vaki olması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilecek, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır.

**Kaynak:** [http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat\\_sonrasi\\_uzlasma\\_komisyonlarinin-2017.pdf](http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/tarhiyat_sonrasi_uzlasma_komisyonlarinin-2017.pdf) , (E.T. 02.05.2018).

## **EK-2. Anket Formu**

Sayın ilgili, Prof. Dr. Ersan ÖZ danışmanlığında yürütülen “**Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**” isimli doktora tezinde kullanılmak üzere hazırlanan bu anket sonucunda elde edilen bilgiler, yalnızca bilimsel amaçlı olarak kullanılacak ve herhangi bir kişisel bilgiye yer verilmeyecektir.

Arş. Gör. Kübra BOZDOĞAN

(Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü)

### **1. Sizce vergi uyuşmazlıkları en çok hangi nedenle ortaya çıkmaktadır?**

- a) Hatalı vergi tarhiyatı
- b) Mükellefin eksik beyanda bulunması
- c) Vergi mevzuatın karmaşık olması ve çok sık değişmesi
- d) Yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi
- e) İdare ve yargı organları arasındaki görüş farklılıkları
- f) Diğer (.....)

### **2. Sizce mükellefler vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı en çok hangi yola başvurmaktadır?**

- a) İhbarnamede belirtilen vergi ve cezayı öderler
- b) Dava açma yoluna başvururlar
- c) İdari çözüm yollarına başvurular

### **3. İdari çözüm yollarından en çok hangisini/hangilerini kullanıyorsunuz?**

- a) Uzlaşma
- b) Cezalarda indirim
- c) Hata düzeltme
- d) Pişmanlık ve ıslah
- e) Şikayet yoluyla üst makama başvuru

### **4. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarıyla mı giderilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?**

- a) Evet
- b) Hayır

### **5. İdari yollar tüketilmeden yargı yoluna başvurulmamalıdır?**

- a) Evet
- b) Hayır

### **6. Mükellefi kontrol yollarından hangisinin daha etkili olduğunu düşünüyorsunuz?**

- a) Denetim
- b) Ceza



a) Evet b) Hayır

**19. Mükelleflerin ödeyebilecekleri en yüksek tutar üzerinden mi uzlaşma sağlanmalıdır?**

a) Evet b) Hayır

**20. Uzlaşma bir vergi affı mıdır?**

a) Evet b) Hayır

**21. Uzlaşmaya teminat maddesi konulmalı mıdır?**

a) Evet b) Hayır

**22. Mükelleflerin uzlaşmaya başvuru sayısına bir sınırlama getirilmeli midir?**

a) Evet b) Hayır

**23. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek sebebiyle yapılan uzlaşma başvurusunun birden fazla olmaması gerekmektedir.**

a) Evet b) Hayır

**24. Uzlaşma müessesesi mükellefle ile idare arasındaki ilişkilerin düzeltilmesi açısından önemli bir yoldur.**

a) Evet b) Hayır

**25. Uzlaşma müessesesi, mükellefin vergiye gönüllü uyumuna önemli bir katkı sağlamaktadır.**

a) Evet b) Hayır

**26. Uzlaşma müessesesi vergi mükellefinin yeni bir başlangıç yapmasına yardımcı olur.**

a) Evet b) Hayır

**27. Uzlaşma yoluyla verginin alacaklısı ile verginin borçlusunu barışmaktadır.**

a) Evet b) Hayır

**28. Uzlaşma görüşmelerinde mükellef ile idare eşit konumdadır.**

a) Evet b) Hayır

**29. Uzlaşma görüşmelerinde idare üstün konumdadır.**

a) Evet b) Hayır

**30. Çıkarılan kapsamlı af ve yeniden yapılandırma kanunları uzlaşma ve diğer yolları anlamsızlaştırmaktadır?**

a) Evet b) Hayır

**31. Ön inceleme sürecinin herhangi bir süreyle sınırlandırılmaması mükelleflerin zaman kaybı yaşamalarına ve diğer idari çözüm yollarına başvurmalarını engellemektedir.**

a) Evet b) Hayır

**32. Uzlaşma süreci (uzlaşmaya başvuru, ön inceleme ve uzlaşma görüşmeleri) genel olarak ne kadar sürmektedir?**

a) 1-2 ay b) 2-3 ay c) 3-4 ay d) 4-5 ay

**33. İnceleme elemanlarının uzun uğraşlar sonucunda hazırladığı raporların, uzlaşma komisyonları tarafından yok sayılması inceleme elemanlarının çalışma istek ve arzularını olumsuz etkilemektedir.**

a) Evet b) Hayır

**34. Uzlaşma müessesesi vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemektedir.**

a) Evet b) Hayır

**35. Uzlaşma müessesesi vergilemede kanunilik ilkesini zedelemektedir?**

a) Evet b) Hayır

**36. Uzlaşma müessesesi vergilemede eşitlik ilkesini zedelemektedir?**

a) Evet b) Hayır

**37. Uzlaşmanın kamu vicdanını yaraladığını düşünüyor musunuz?**

a) Evet b) Hayır

**38. Uzlaşma müessesesi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.**

a) Evet b) Hayır

**39. Uzlaşma müessesesi kaldırılmalı mıdır?**

a) Evet b) Hayır

**40. Sizce uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yapılması gereken yenilikler veya değişiklikler var mı? Varsa lütfen belirtiniz.**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

**Katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz...**



## ÖZGEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

**Adı Soyadı** : Kübra BOZDOĞAN  
**Doğum Yeri** : TURHAL  
**Doğum Tarihi** : 04.01.1987  
**E-posta** : kubra.bozdogan@gop.edu.tr

### EĞİTİM BİLGİLERİ

**Lise** : Gazi Osman Paşa Lisesi  
**Lisans** : Erciyes Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü  
**Yüksek Lisans** : Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü  
**Doktora** : Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü  
**Yabancı Dil ve Düzeyi:** İngilizce (Orta Düzeyde)

**İŞ DENEYİMİ** : Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi (Arş. Gör. 2010-Devam ediyor)

**ARAŞTIRMA ALANLARI:** Vergi Hukuku, Türk Vergi Sistemi, Vergi Yargısı

**TEZDEN ÜRETİLEN TEBLİĞ VE YAYINLAR:**