



# **TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADAKİ ÇÖZÜMÜNDE TÜM YÖNLERİYLE UZLAŞMA**

**Ömer KARAMAN**

**Eylül 2019**

**DENİZLİ**

**TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ  
AŞAMADAKİ ÇÖZÜMÜNDE TÜM YÖNLERİYLE UZLAŞMA**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Projesi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı**

---

**ÖMER KARAMAN**

**Danışman: Dr.Öğr.Ü. Umut TEPEKULE**

**Eylül 2019**

**DENİZLİ**

## **YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU**

Maliye Ana Bilim Dalı, Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Bilim Dalı öğrencisi Ömer KARAMAN tarafından hazırlanan “Türkiye Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamadaki Çözümünde Tüm Yönleriyle Uzlaşma” başlıklı Yüksek Lisans Projesi tarafımdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.

**Dr.Öğr.Ü. Umut TEPEKULE**

**Danışman**

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun  
.....tarih ve .....sayılı kararıyla onaylanmıştır.

**Prof. Dr. Ahmet BARDAKCI**

**Enstitü Müdürü**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmaların yapılması ve bulguların analizinde 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.

Ömer KARAMAN

## ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasındaki etkenler incelenerek söz konusu uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturacak tüm uzlaşma müesseseleri incelenmek istenmiştir.

Çalışma konusunun belirlenmesinde ve çalışmanın hazırlanma sürecinin her aşamasında bilgilerini ve zamanını esirgemeyen, her umutsuzluğa düştüğümde bana umut olan ve en önemlisi öğrencisinin psikolojisini anlayarak empati yapabilen çok kıymetli değerli hocam Sayın Dr.Ögr.Ü. Umut TEPEKULE’ye sonsuz teşekkürlerimi borç bilirim.

Ömer KARAMAN

## ÖZET

### TÜRKİYEDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADAKİ ÇÖZÜMÜNDE TÜM YÖNLERİYLE UZLAŞMA

Karaman, Ömer  
Yüksek Lisans Projesi  
Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Vergi Hukuku Ve Vergi Uygulamaları Programı  
Proje Yöneticisi: Dr.Öğr.Ü. Umut TEPEKULE

Eylül 2019, v+37 Sayfa

Devlet, vatandaşların mal ve hizmet ihtiyaçlarını karşılayabilmek için finansmana gereksinim duyar.Vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında uyuşmazlıklar oluşmaktadır. Vergi uyuşmazlığına mevzuatın sürekli değişmesi ve mükellef tarafından anlaşılabilir bir yapıya sahip olmaması, mükellefin vergi konusunun mevcut olmadığı, kanuna aykırı, usulsüz vergi talep edildiği, tahsilinin kanuna aykırı usulsüz olarak yapılması olarak sıralanabilir. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Aşamadaki Çözümünde Tüm Yönleriyle Uzlaşma adlı tezimde ilk olarak uyuşmazlık kavramı, vergi uyuşmazlığı ve vergilendirme işlemleri ile ilgili uyuşmazlığın sebepleri incelenecektir.Vergi uyuşmazlıklarının dava konusu olmadan idari aşamada çözümlenmesini sağlayan; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi ve vergi hatalarının düzeltilmesi konuları ikinci bölümde ele alınacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları

## **ABSTRACT**

### **TAX CONFLICTS AND ADMINISTRATIVE RESOLUTION WAYS IN TURKEY**

Karaman, Ömer  
Term Project  
Pamukkale University  
Graduate School of Social Sciences  
Common Usage Department  
Tax and Tax Applications Programme  
Adviser of Thesis: Dr.Öğr.Ü. Umut TEPEKULE

September 2019, v+37 Page

**The State requires certain types of finance to procure the goods and services for its citizens. This results in disputes between the State and the tax-payers. Constant changes in the tax legislation and the fact that it is unintelligible by tax-payers causes the tax-payers to make such allegations as the subject of taxation does not exist, there are illegal and undue tax claims and collections; and sets a basis for the emergence of disputes. In the first part of my project of Tax Conflicts and Administrative Resolution Ways in Turkey the concept of conflict, tax conflict and the factors which result to conflict with taxation transactions will be examined. In the second part of my project, the establishments alike conciliation, contrition and correction, abatement and recovery of tax errors recovery applications, allowing the resolution of tax conflicts at administrative stage without passing to the court, will be examined.**

**Keywords:** The Law, Tax Disputes, Administrative Way of Solutions

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM VERGİLENDİRMEYE DAİR TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

1.1. Vergilendirmeye Dair Kavramlar.....	3
1.1.1. Verginin Konusu.....	3
1.1.2. Verginin Alacaklısı.....	4
1.1.3. Verginin Mükellefi.....	4
1.1.4. Verginin Sorumlusu.....	5
1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay.....	6
1.1.6. Muafiyet ve İstisna.....	6
1.1.7. Vergi Matrahı.....	6
1.1.8. Verginin Tarifesi.....	7
1.1.9. Verginin Tarhı.....	7
1.1.10. Verginin Tebliği.....	8
1.1.11. Verginin Tahakkuku.....	8
1.1.12. Verginin Tahsili.....	8
1.2. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergilendirme İşlemleri İle Uyuşmazlığa Neden Olan Unsurlar.....	9
1.2.1. Vergi Uyuşmazlığı.....	9
1.2.2. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler.....	10
1.2.2.1. Vergilendirme İşleminin Yetki ve Konu Yönünden Hukuka Aykırlığı.....	10
1.2.2.2. Vergi İncelemeleri.....	12
1.2.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	12
1.2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı.....	13
1.2.2.5. Verginin Ödenmemesi.....	13
1.2.2.6. Diğer Nedenler.....	14
1.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yerleri.....	14
1.2.3.1. Vergi İdaresi, Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	15
1.2.3.1.1. Vergi İdaresi.....	15
1.2.3.1.2. Vergi İdaresinin Yapısı.....	15
1.2.3.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	15
1.2.3.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	16



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI**

2.1. Vergi Hatalarının Türleri, Meydana Çıkarılması ve Hataları Düzeltmeye Yetkili Olanlar.....	19
2.1.1. Vergi Hatalarının Re'sen ve Talep Üzerine Düzeltilmesi.....	20
2.2. Pişmanlık ve Islah Hükümleri .....	21
2.2.1. Pişmanlık ve Islahın Kapsamı .....	22
2.2.2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler.....	22
2.3. Cezalarda İndirme ve Ceza İndirme Kapsamı ve Bu İndirimden Yararlanlar .....	25
2.4. Uzlaşma Müessesesi.....	26
2.4.1. Uzlaşmanın Sağlanamaması ve Sonuçları .....	31
2.4.2. Uzlaşmanın Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları.....	32
2.4.2.1. Mükellef Açısından Sonuçları .....	32
2.4.2.2. Vergi İdaresi Açısından Sonuçları.....	32
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>33</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>35</b>

## GİRİŞ

Vergi, devletin kamusal hizmetleri karşılayabilmesi için gerçek ve tüzel kişilerden karşılığı olmaksızın aldığı ekonomik değerlerdir. Sosyal hukuk devletinde kişiler, birtakım hakların ve güvencelerin sahibi olduğu kadar sorumlulukların da yüklenicisidir. Bu bağlamda, kişiler devletin sosyal niteliğinin gereği elde ettikleri sosyal haklar yanında, bazı ödevleri yerine getirmek ve kanunda belirtilen fedakarlıklara katlanmak zorundadır. Nitekim Anayasa'nın 73'ncü maddesinin "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." Hükmü ile getirilen "vergi ödevi" kişiler açısından sosyal ve ekonomik nitelikte bir fedakarlık anlamı taşıırken, aynı maddenin 3'üncü fıkrasında ki "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Hükmü ile vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet karşında kişilere güvence sağlamaktadır (Karakoç, 2007:21; Akt: Kütükçü, 2014:3).

Vergilerin konulması ve toplanması sebebiyle devlet ve kişiler arasında bir kamu hukuku ilişkisi ortaya çıkmaktadır. İşte devlet ya da genel anlamda idare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Hukuk dalları içerisinde vergi hukuku çok disiplinli yapının en belirgin şekilde ortaya çıktığı alandır.(Silahşör, 2013:280;Akt:Öztürk, 2017:58)Vergi hukuku devlet ve kişiler arasındaki ilişkilerin önemli bir bölümünü oluşturan ve vergilendirme işlemlerinin belirli kurallar çerçevesinde gerçekleştirmesini amaçlayan bir hukuk dalıdır (Karkoç, 2007:22).

Vergi alacaklısı olarak devlet daha fazla kamu hizmeti sunabilmek için toplayacağı vergi miktarını maksimize etmeye çalışırken; vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri ve sorumluları daha az vergi vererek harcanabilir gelirlerini maksimize etmek isteyecektir (Altundemir, Savaşan, Ulupınar 20102:127). Taraflar arasında çatışan bu iki çıkar bazı zamanlarda vergi uyuşmazlıklarına sebep olmaktadır. Vergi

borçluları da bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli çözüm yollarına başvurmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde barışçıl çözüm yolu ve yargısal çözüm yolu olmak üzere iki ana yöntem vardır.

Vergi mevzuatının karmaşık niteliği ve sık sık değişmesi, katı yargılama usullerinin yargılama faaliyetlerini uzatması, yargılama masraflarının fazlalığı, personel yetersizliği gibi nedenlerle vergi davalarının sonuçlanması uzun süre almaktadır. Dolayısı ile zaman ve emek kaybına neden olmaktadır. Barışçıl çözüm yolu olan idari çözüm yolları, kısa sürede ve davadan önce çözüm sağlamak, daha az şekilci olması ve masrafsız olması gibi özellikleri mükellefe ve idareye büyük avantajlar sağlamaktadır.

Çalışmamızda Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini inceleyip, idari çözüm yollarına başvurarak bu nedenleri ortadan kaldırmaktır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİLENDİRMEYE DAİR TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI**

#### **1.1. Vergilendirmeye Dair Kavramlar**

Birinci bölümde verginin konusu, verginin alacaklısı, verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisna, vergi matrahı, verginin tarifesi, verginin tarhi, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsili ile ilgili vergilendirmeye ilişkin temel kavramlar alt konu başlıkları halinde açıklanacaktır.

##### **1.1.1. Verginin Konusu**

“Vergi kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin, vergileme yetkisine dayanarak ve tek taraflı olarak, kişilerin gelir ve servetlerinden, cebren aldığı ekonomik değer olarak ifade edilmektedir.

Verginin konusu ise, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır. Vergi hangi fiili veya hukuki durum üzerine konuluyorsa genellikle o adla anılır. Örneğin, gelir üzerinden alınan vergiye gelir, emlak üzerinden alınan vergiye emlak vergisi adı verilmiştir.” (Kızılot, 2007:73).

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Diğer bir deyişle vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar vergi konusunu oluşturmaktadır (Kırbaş, 2006:79).

Verginin konusu üzerine vergi konulan etkeni oluşturan ekonomik değerdir ya da vergi ne üzerinden alınıyorsa o şey verginin konusudur da diyebiliriz. Bu değer bir mal veya eşya, bir hizmet, bir gelir, bir sermaye bir ticari ve hukuki işlem, ekonomik değer, üretim ve tüketim olabilir. Vergi konusunu nelerin oluşturacağını önceden tespit

edilemez. Bu sebeple vergi koyan hangi iktisadi unsurun, vergiyi doğuran olayla ilişkilendirmesi gerekmektedir. Şöyle ki; kanun koyucu o ana kadar üzerine vergi konulmamış olan bir iktisadi unsurdan vergi alınmasına karar verebilir. Böylece; üzerinden vergi alınan o iktisadi unsur verginin konusunu teşkil eder. Her vergi kanunu ilk maddelerinde verginin konusunu açık bir şekilde belirtmeye çalışır.

Vergi kanunla salınır ve alınır. Verginin konusu da kanun koyucu tarafından belirlenir. Kanunsuz vergi alınmaz. Ayrıca vergilemede kıyas yoluyla vergi alınmaz. Ülkede bir takım sosyal dengesizlik ve sorunların ortaya çıkmaması için Kanun koyucu vergi kanunlarını çıkarırken ülkenin iktisadi ve sosyal gerçeklerine uygun davranmak zorundadır.

### **1.1.2. Verginin Alacaklısı**

Vergi alacaklısı vergilendirme yetkisini elinde bulundurandır. Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güce vergilendirme yetkisi de diyebiliriz.

Devlet, yasama organı vasıtasıyla, kanun çıkararak bu vergilendirme yetkisini kullanır. Vergilerin kanuniliği olarak adlandırılan bu kural, anayasamızın 73. Maddesine göre;” Yasama organınca kullanılan bu yetkinin bir bölümü belirli sınırlar dahilinde yürütme organına da tanınmıştır. Anayasamıza göre bakanlar kuruluna vergi ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmektedir.”

### **1.1.3. Verginin Mükellefi**

Kendine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişiye, vergi borçlusu veya vergi mükellefi olarak tanımlayabiliriz.

“Verginin mükellefi :

- Gerçek kişiler olabilir. Örneğin gelir vergisi mükellefleri
- Tüzel kişiler olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olarak öngörülen sermaye şirketleri
- Tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıkları gibi.

Buna karşılık, GVK ve KVK’da açıkça öngörülmediği için bir adi ortaklık veya bir banka şubesi gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadır. Bunların

yerine, bu vergiler açısından mükellefiyet, adi şirketin ortakları ve banka şubesinin bağlı olduğu sermaye şirketi açısından söz konusu olmaktadır.”(Bilici, 2008:51-52) “Vergi mükellefi verginin temel esaslarından biridir. Vergi mükellefinin kim olduğunu ilgili kanun gösterir. Vergi kanunları incelendiğinde mükellefin genellikle konudan sonra ya da konu ile birlikte gösterildiği görülmektedir. Örneğin, gelir vergisi mükellefleri, gerçek kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, tüzel kişiler; damga vergisi mükellefleri, vergiye tabi kağıtları imza eden veya o kağıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yaralanan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kendisine vergi borcu yüklenen ve vergi kanunlarında hükme bağlanan ödevleri yerine getiren kişi bu durumda kanuni mükelleftir.” (Arslan, 2005:53-54).

“Mükellefiyet esas itibariyle şahsidir, mukavele ile başkasına devredilemez. Aynı zamanda mükellefiyet için kanuni ehliyet şart değildir. Hükmi şahısların (tüzel kişilerin), küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde, bunların yerine getirmesi gereken görevler, müdürler kanuni mümessiller, veli, vasi ve kayyumlar tarafından yerine getirilir. Kanuni mükellefin ölümü halinde ise, mükelleflere düşen ödevlerin, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yerine getirilmesi icap eder.” (Aksoy, 1998:198).

#### **1.1.4. Verginin Sorumlusu**

Verginin ödenmesi bakımından asıl vergi mükellefi yerine üçüncü kişilerin sorumlu olduğu durumlarda söz konusu olabilir. ”Vergi sorumlusu yasadaki tanımıyla, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” (VUK m. 8, f. 2).

Vergi mükellefi yerine vergi kesme, defter tutma, fiş, fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlü olan kişi vergi sorumlusudur.

“Vergi Usul kanununun 8. maddesinde vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme ödevini ele almıştır. Halbuki vergi sorumlusunun Vergi Usul Kanunu’nun diğer maddelerinde ve diğer vergi kanunlarında belirtilen bordro düzenleme, defter tutma, muhtasar beyanname verme gibi bir takım usule ilişkin ve şekle bağlı ödevleri bulunmaktadır. Bazı durumlarda mükellefin yerini almaktadır. Bu nedenle VUK’un 8/4 maddesinde bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir. denilmektedir.” (Arslan, 2005:55).

### 1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay

“Vergi Usul Kanunumuzda vergiyi doğuran olay konusunda şöyle bir hüküm yer almaktadır: “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” (VUK. Md. 19/1).

“Vergiyi doğuran olayın ne olduğu üzerinde genellikle birleşildiği halde, bu olayın sonuçları konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Genellikle kabul edilen ve Vergi Usul Kanunumuzda benimsenen görüşe göre, mükellef için, vergi borcu, devlet için de vergi alacağı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğacaktır. Vergi dairesinin yaptığı işlemler daha önce maddi olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlanmasıdır. Vergi dairesi alacağın tahsil edilebilmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerine girişmektedir.” (Kırbaş, 2006:81-83).

### 1.1.6. Muafiyet ve İstisna

“Vergi kanunlarına göre, vergi mükellefi olan bazı kimseler veya kişi grupları, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmaktadır. Bazen da, verginin konusunu oluşturan muayyen bir miktar, belirli şartlar altında vergilendirilmektedir. İşte belirli şartlara sahip vergi mükelleflerinin vergi dışı bırakılmasına yani subjektif mükellefiyetteki tahditlere (daraltma) muafiyet, objektif mükellefiyetteki yani verginin konusundaki tahditlere (daraltmalara) ise istisna denilmektedir. O halde, muafiyette gerçek ve tüzel kişilerin subjektif durumları, istisnada ise vergi konularını objektif durumları dikkate alınmaktadır.” (Erginay, 1982:44).

Vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılması muafiyet iken aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesi hali ise istisna olarak tanımlayabiliriz (Kırbaş, 2006:86).

### 1.1.7 Vergi Matrahı

Matrahın belirlenebilmesi için ilk olarak vergi borcunun bulunması ardından matraha vergi oranı uygulayıp vergi borcu bulunur (Kızılot, 2007:135). Vergi konusu, üzerinden vergi alınan bir ekonomi değeri olduğu halde, vergi matrahı; vergi konusunun değeri ya da miktarıdır bu değer ya da miktar üzerinden vergi hesaplanacaktır.

“Vergi matrahının değer olabileceği gibi miktar da olabileceği görülmektedir. Kumaşın metresi, havagazının metreküpü, tuzun ağırlığı gibi miktarı belirten ölçüler dikkate alınmak suretiyle vergi uygulanabilir ya da söz konusu iktisadi unsurların değeri dikkate alınmak suretiyle vergi alınabilir. Miktarın esas alınması suretiyle vergi uygulanmasına miktar esası ya da spesifik vergiler, değerin esas alınması suretiyle vergi uygulamasına ise değer esası ya da ad valorem vergiler denilmektedir.” (Akdoğan, 2005:137-138).

### **1.1.8. Verginin Tarifesi**

Vergi tarifesi mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için matrahın ne kadarından vergi alınacağının bulunabilmesi için uygulanan ölçülerdir.

“Vergi tarifesi de verginin temel öğelerindedir. Her vergi kanunu vergi tarifesini açık ve net bir biçimde belirtmek durumundadır. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi büyük ölçüde zedelenmiş olur. Ancak Anayasamız yürütme organına bu konuda bazı yetkiler vermektedir. Anayasanın 73/4 maddesine göre, Bakanlar Kurulu kanununun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi tarifesinde değişiklik yapabilir. Nitekim çeşitli vergi kanunlarında bunun örnekleri görülmektedir. Gelir vergisi kanununun mükerrer 123 üncü maddesinde Bakanlar Kurulu saptanan had ve tutarları %50 sine kadar arttırmaya ya da indirmeye yetkili kılınmıştır. Katma değer vergisinde de Bakanlar Kurulu %10’luk vergi oranını dört katına kadar arttırmaya %1’e kadar indirmeye bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende aşaması için farklı oranlar saptamaya yetkilidir.” (KDVK, Md.28)(Kırbaş, 2006:95).

### **1.1.9. Verginin Tarhı**

Vergi idaresi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yaptıktan sonra vergi borcu ödenebilir hale gelir. Ayrıca mükellef vergi borcunu vergi idaresi miktar olarak kesin biçimde hesaplamadıka borçlu konumuna düşmez. Bu hesaplama işlemlerine tarh olarak ifade edebiliriz.

“Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.” (VUK 20. madde).



### **1.1.10. Verginin Tebliği**

Tebliğ işlemi mükellefin ya da vergi sorumlunun vergileme ile işlemlerden haberdar edilmesi işlemidir. Vergi Usul Kanunu göre “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”(Vergi Usul Kanunu. Md. 21) şeklinde tanımlanmaktadır.

Mükellefin ya da sorumlunun, idarenin yapmış olduğu vergi tarhiyatı şeklindeki bireysel işlemlerin hukuki sonuçlarının oluşması için bilgilendirilmesi gerekmektedir. Kişinin yapılan işlemlerden habersiz olması o işlemin yürürlüğe girmesi ya da hukuki sonuç doğurması düşünülemez. Bu yüzden mükellefe idari işlemlerin uygulanabilmesi ilgililere bağlıdır ve tebliğ tarihi işlemin yürürlüğe girdiği tarihtir (Kızılot, 2007:147).

### **1.1.11. Verginin Tahakkuku**

Vergi Usul Kanununun 22. Maddesine göre verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.

“Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi olarak tanımlanan verginin tahakkuku, tarh ve mükellefe tebliğ olunan vergi ile ilgili olarak herhangi bir uyuşmazlığın söz konusu olmaması veya var ise, uyuşmazlığın çözümlenmesi sonucunda kesinleşmesinden sonra ortaya çıkabilmektedir. Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi için, hesaplama sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, hesaplanmış olan vergiyle ilgili olarak borçlusu tarafından dava açılmış ise bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş veya uzlaşmış olması gerekmektedir. Vergi tarh edildikten sonra, idare adına vergi alacağı, mükellef adına da vergi borcu kaydı düşülmüş olmaktadır. Verginin ödenebilir hale gelmesi bakımından, mükellefin söz konusu vergiden veya ilgili ödemelerden haberdar kılınması, yani kendisine tebligatta bulunulması ve mükellefin de sonuçlarını kabullenmiş olması gereği vardır. Yasalarla kendisine tanınmış olan sürenin geçmesi ya da varsa uyuşmazlığın giderilmesi veya çözümlenmesinden sonra vergi tahakkuk edebilmektedir.” (Akdoğan, 2005:153).

### **1.1.12. Verginin Tahsili**

Vergi borcunun ilgili vergi dairesine doğrudan veya dolaylı şekilde ödenmesi işlemine vergi tahsili olarak adlandırılır. Doğrudan tahsil işlemi verginin mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve mükellefin adresine görevli elemanın gönderilmesi şeklindeyken keza adrese eleman gönderilmesi pek kullanılmamaktadır.

Mükelleften verginin sorumluları tarafından kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılması ise dolaylı tahsil işlemidir. Devlet vergi mükellefi ya da sorumluların vergi uygulamasından doğan giderleri karşılması ile de fayda sağlamaktadır. Bu şekilde hem vergiyi tahsil etmiş olmakta hem de tahsilattan doğan giderleri bu kişilere yaptırarak çift taraflı yarar sağlamış olmaktadır (Akdoğan, 2005:154).

“Tahsil aşamasının mükellef açısından görünümü ödemedir. Tarh işlemi ile her mükellef için miktarı belirlenen vergi borcu kanuna uygun gerçekleştirilecek ödemeyle ortadan kalkar ve mükellefle devlet arasındaki borç ilişkisi sona erer. Tarh, tebliğ ve tahakkuku kapsayan ilk üç aşama Vergi Usul Kanununda tahsilat aşamasının bazı hükümleri Vergi Usul Kanununda bazı hükümleri Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanun (AATUHK) da düzenlenmiştir. AATUHK tüm kamu alacaklarına uygulanan bir usul kanunudur. Vergi de bir amme alacağı olması nedeniyle AATUHK vergi tahsilatlarına da uygulanır.” (Kızılot, 2007:160).

Vergi Usul Kanununun 23.maddesine göre verginin tahsili, tahakkuk eden verginin kanunda belirtilen şekliyle usulüne uygun olarak gerçekleştirilir. Bu kanuna göre mükellefin vergiyi ne zaman ve kaç taksitte ödeneceği belirtilir.

Gelir Vergisi Kanununun 117.maddesine göre beyannamenin idareye teslim edildiği yılın Mart ve Temmuz, Katma Değer Vergisi Kanununun 46.maddesine göre beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar, Kurumlar Vergisi Kanununun 21.maddesine göre beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekir.

## **1.2. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergilendirme İşlemleri İle Uyuşmazlığa Neden Olan Unsurlar**

Uyuşmazlık aynı konu üzerinde karşılıklı iki tarafın farklı görüşlere sahip olması nedeniyle anlaşmazlık yaşanması olarak ifade edebiliriz.

Vergi hukukunda kullanılan uyuşmazlık kavramı ile genel anlamda kullanılan uyuşmazlık sözcüğü aynı anlamı taşımaktadır. Vergi hukukunda ise bu uyuşmazlık devlet ile kişiler arasında olmaktadır.

### **1.2.1. Vergi Uyuşmazlığı**

Vergi idaresi ile mükellefler arasında genel olarak vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığını oluşturmaktadır.

İnsan faktörünün hata yapabileceği göz önünde bulundurmak gerekirse vergi sistemimizde mükellefin ya da vergi dairesinin hata yapma riski çoğunlukla olacaktır.” Vergi hataları bazen mükellefin lehine ya da aleyhine olabilmektedir. Örneğin bir vergi inceleme elemanının yapmış olduğu vergi incelemesi sonucu bulduğu matrah farkının, kanuna uygun olmadığından mükellef tarafından ileri sürülmesi, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı doğurmuş olur. Bu uyuşmazlığın hukuk dünyasında sonuç doğurabilmesi için matrah farkı üzerinden verginin tarh edilip, tebliğ işleminin yapılmış olmasının ayrıca gerçekleşmesi gerekir.” (Yıldırım, 2007:73).

Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok husus değişik nedenlerle gündeme gelmektedir (Aksoy, 1990:64). “Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek sık sık değişmelere yol açmakta, uygulamasında güçlükler yaratmaktadır. Bu durumdan etkilenenler sadece yükümlüler değildir. Vergi memurlarının da uygulamada birçok hatalar yaptıkları bir gerçektir. Üstelik vergi dairelerinin, kanunlara çoğu kez kriminalistik baktığını gözlemek mümkündür.(Erginay, 1982:106) Bundan başka, vergilerin yükümlüler açısından bir külfet olarak algılanması sonucu; birçok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır.” (Aksoy, 1990:65).

### **1.2.2. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler**

Aşağıda vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına neden olan etkenler açıklanacaktır.

#### **1.2.2.1. Vergilendirme İşleminin Yetki ve Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirme işleminde; yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinden birinin ya da bunlardan birkaçının bulunması halinde, uyuşmazlık ortaya çıkmış olur (Kızılot, 1999:7). Aşağıda vergi uyuşmazlıklarının yetki ve konu yönünden hukuka aykırılıkları incelenecektir.

Anayasadan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır vergi kanunlarıdır. Vergi koyma yetkisi, Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla; orada yer alan temel ilkeler doğrultusunda, , kural olarak vergi ve benzeri yükümlülükleri yerine getiren yasama organına verilmiştir (Kırbaş, 2006:24).

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

“Konu bakımından yetki denildiği zaman, yasalarda belirtilmiş olan kararların hangi idari makam veya mercilerde alınabileceğini ifade etmektedir. Örneğin belediyelerce yürütülen emlak vergisi ile ilgili işlemlerin, sadece gelir vergisine ilişkin yetkili kılınmış bir idari birim tarafından yapılması, bu işlemleri konu bakımından yetki yönünden hukuka aykırı kılmaktadır. Zaman bakımından yetki ise, konu bakımından yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Yetkinin kullanılması konusunda zamana yönelik kısıtlamaların bulunması halinde, idari organ bu kısıtlamalara uygun işlem tesis etmek durumundadır. Zaman aşımına uğramış olan bir verginin tahsiline ilişkin işlemler zaman bakımından yetkisizliğe örnek verilebilir. Yer bakımından yetki ise vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Örneğin gelir vergisi kanunumuza göre bu verginin, mükellefinin ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak kanunda sayılan istisnalar dışında mükellefin ikametgahının bulunduğu yerdeki değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından vergilendirme işlemlerinin yapılması, bu işlemlerin hukuka aykırılığına neden olmaktadır.” (Kızılot, 2007:51).

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını, belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösterir (Akdoğan, 2005:136).

Yasada vergilendirilme olarak karşılığı olmayan hiçbir şey vergi konusunu teşkil edemez. Ayrıca verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur. Açık bir şekilde hukuka aykırılık durumlarında idari işlem konu yönünden hukuka aykırı sayılmaktadır.” Örneğin Gelir Vergisi Kanunu’muza göre, gelir vergisinin konusu gelirdir ve vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Bu durumda gelir elde eden bir gerçek kişiden gelir vergisi yerine, bir harcama vergisi alınması, vergilendirme işlemini konu yönünden hukuka aykırı duruma getirmekte ve sakatlamaktadır. Bir vergilendirme işleminin hukuki sebebi, vergi idaresini o işlemi yapmaya yönelten etken, konusu ise işlemin neden olacağı hukuki netice olduğundan, sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Nitekim kanunda ön görülen sebep gerçekleşmiş

olmasına rağmen, yapılan işlem kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir sonucun doğmasına neden olmuşsa, konu yönünden hukuka aykırılık ve sakatlıktan bahsedilebilecektir. Yani vergilendirme işleminde sebep ve konu arasındaki mantıklı ilişki doğru kurulmamış demektir.” (Kızılot, 2007:52).

### **1.2.2.2. Vergi İncelemeleri**

Beyan esasının geçerli olduğu günümüzde yükümlüler bir vergilendirme dönemine ilişkin kazançlarını vergi yasalarında belirlenen şekillerde tespit ederek, kazanç toplamını beyanname ile bildirirler vergi idaresi de bildirilen bu matrah üzerinden idari bir işlem ile ödenecek vergi miktarını hesaplayarak vergiyi tediye edilir.

“Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırıp, tespit etmek ve sağlamasını yapmak vergi incelemelerin gayesidir. Beyan esasına dayanan vergilerde ödenmesi gereken verginin doğruluğu mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahı, vergi nispet ve miktarının defter, kayıt ve belgeler üzerinden veya defter ve belgeler kısıtlı olmaksızın ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik olarak, ekonomik gerekçeler de dikkate alınmak suretiyle her türlü delil üzerinden araştırılıp tespit edilmesiyle olur. Vergi sistemimizde başta vergi daireleri olmak üzere defter ve belgeler dışında her türlü delil, , resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri ve vergiyle ilgili olaylarda taraf olanlardan alınacak bilgi ve belgeler, geçerli olmamak ile birlikte; servet unsurları, yaşam düzeyi ve harcamalar incelemede bir kaynak olabilir. Vergi tarhiyatı kayıtlar üzerinden yapılacak randıman hesabı yoluyla defter ve belgelere göre beyanın gerçeğe uygun olup olmadığı araştırılarak, araştırmalar sonucu bulunan beyan farkı üzerinden ceza kesilir. Vergi uyuşmazlığı mükellefin bu tarhiyata, yapılan hesaplamaların yanlış olduğunu ileri sürerek tarhiyat konusu vergi ve cezaya itiraz etmesi ile oluşmaktadır.” (VUK 134. Madde).

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

İdari işlem olan verginin tarh aşamasındaki hatalar yanlış bir hesaplamadan ya da vergilendirmeden kaynaklı olabilmektedir. Verginin tarh aşamasında vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla ya da eksik vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş olabilmektedir. Örneğin verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmamış veya mahsuplar yapılmamış olabileceği gibi matematiksel işlemlerde hata yapılmış olabilmektedir. Ayrıca matrahın

yanlış belirlenmiş olması ya da aynı matrah üzerinden birden fazla vergi ve ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek gösterilebilir.

Vergi Usul Kanununun 116. ve takip eden maddelerinde düzenlenmiş olan vergi hatalarından birisi veya birkaçının bulunması halinde tarh edilen verginin hatalı olduğu ileri sürülebilir. Ayrıca açık bir biçimde vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden, açık olarak verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna bulunan gelir servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi alınması veya istenmesi örneğin isim benzerliği sonucu vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalara örnek gösterilebilir. Verginin asıl mükellefi yerine başka bir kişiden vergi istenmesi ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmesi sonucu, verginin eksik veya fazla istenilmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalardır. Vergi uyuşmazlıklarının oluşumundaki önemli sebepler hatalı vergi tarhi veya ceza kesilmesidir.

#### **1.2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı**

Uyuşmazlık, mükellefin vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesi ya da vergi dairesince mükellefin beyan ettiği matrahın düşük bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılması ve mükellefin böyle bir matrah farkı olmadığını savunmasıyla oluşmaktadır.

“Düşük matrah beyanından doğan uyuşmazlıklar, vergilerin ve faaliyetlerin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradı bakımından emsal kira bedeli, harçlar bakımından gayrimenkulün hesaplanmış değeri ile belirli oranlara göre hesaplanmış emlak vergi değeri, oto alım satımlarında en az değer bağlandığı kasko değeri ile yükümlülerin gerçekten elde ettikleri kazançlara göre düşük matrah beyan etmeleri önlenmeye çalışılmaktadır. Türkiye’de de 1982 yılından itibaren gelir vergisi mükellefleri için hayat standardı esası uygulamaya başlanmıştır. Ancak, Hayat standardı esası 4369 sayılı kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.” (Kızılot, 1985:22).

Bu esaslara göre vergi uyuşmazlığın bir diğer nedeni yükümlüler tarafından yapılan beyanların bulunan tutardan düşük olması ilave vergi tarhiyatını gerektirmesidir.

#### **1.2.2.5. Verginin Ödenmemesi**

Vergi uyuşmazlığını doğurabilen diğer bir neden ise tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olmasıdır.

Mükellef ya da vergi sorumlusu; böyle bir borçlarının olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de, uyuşmazlık başlar. Mükellef ya da sorumlusunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezalarını tahsil edebilmek amacıyla, vergi dairesince gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmaktadır.

#### **1.2.2.6. Diğer Nedenler**

Uyuşmazlıkların ortaya çıkmasında vergi ile ilgili tebligatın kanuna uygun olarak yapılmamış olması sonucu zaman aşımının veya dava açma süresinin hesabı bakımından tebligatın veya bildirimlerin süre ve usulüne uygun şekilde yapılmamış olması veya mükellefin vergi ödemeye karşı duyarsızlığı gibi sebepler gösterilebilir.

#### **1.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yerleri**

Vergi idaresinin devlet lehine belli bir yasaya dayanarak mükellef aleyhine ve alacak yaratan tek taraflı idari bir işlem vergi tarhidir. Vergi tarhi beyana dayalı olarak yapılabileceği gibi, vergi inceleme raporuna dayalı olarak da yapılabilen idari bir işlemdir.

”İnceleme elemanınca hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi dairesine intikal ettiğinde, vergi dairesinin ilgili birimince bulunan matrah ya da matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi, ihbarname ile tarh olunur. Tarh olunan vergiye ayrıca, vergi ziyai cezası da uygulanır. Vergi dairesince yapılan bu idari işlem, kanuna ve usule aykırı ya da maddi bir hata nedeniyle sakat ise, mükellefin bu tür kanunsuz, usulsüz ya da hatalı bir vergi tarhiyatına itiraz hakkı vardır.” (Kızılot, 2007:60).

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının sistematize etmek gerekirse önce idari çözümler (barışçıl çözümler) – yargısal çözümler ayrımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. İdari çözümler için iki özellik belirtilebilir. Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir çekişme (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır (Öncel, 2007:170).

### **1.2.3.1. Vergi İdaresi, Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**

Aşağıda vergi idaresi, vergi idaresinin yapısı ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi konu başlıkları incelenecektir.

#### **1.2.3.1.1. Vergi İdaresi**

Vergi Usul Kanununun 4. Maddesi Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire şeklinde tanımlamıştır Vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan bir mercii olarak geniş anlamda açıklayabiliriz (Kızılot, 2002:5).

#### **1.2.3.1.2. Vergi İdaresinin Yapısı**

Ülke vergi sisteminin yönetildiği ve merkezi idarenin bu alandaki en üst birimi olan Maliye Bakanlığını vergi idaresi olarak düşünülmesi olağandır.

Yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye’de vergilerin %90’ı Maliye Bakanlığı tarafından toplanılmasının yanında yerel yönetimlerin de vergiye ilişkin bazı yönetsel görevleri bulunmaktadır (Kızılot, 2007:62).

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

Vergi sorumlusu ya da mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkesi çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntem vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm aşamasını oluşturur. Kanunun çekişmesiz bir şekilde ve yargı yolunun gerektirdiği uğraşlar içine girmeden ödenmesi gereken bir vergi veya cezayı bu yöntemle çözerek sorunun ortadan kalkmasını sağlamaktır (Yorulmaz, 2000:10).

Mükellef ile vergi dairesi arasındaki uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden idari çerçevede uyuşmazlık konusunun giderilmesi idari çözümleri oluşturmaktadır.

“İdari aşamadaki çözüm; özellikle hesap veya vergilendirme hataları söz konusu olduğunda bu sorun düzeltme yoluyla giderilmektedir. Vergi hataları dışındaki hallerde ise; mükellefler ödemeleri istenen vergi ve cezaların bir bölümünden kurtulabilmek için bu uyuşmazlığa idari aşamada çözüm bulmaya çalışmaktadırlar. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü; idareye alacağını güvence altına almak veya erken tahsil etmek ve çok sayıda sorunu yargı yoluyla takip etmek zahmetinden kurtarıırken, mükelleflerin de başta uzlaşma olmak üzere kullanılan diğer idari yöntemler sayesinde ödenmesi gereken



vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödeme olanağı sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve uzlaşmadır.” (Armağan, 2007:163-165).

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

Vergi Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlemesi yargı organınca vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında vergi davası olarak incelenen kararlar kesin hüküm niteliğinde olup uyuşmazlığın yargının kararı doğrultusunda, çözümlenmiş olmasıdır. Kesin hüküm niteliğindeki kararlar mükellef ya da idare tarafından ancak bir üst yargı organına başvurarak bu kararın bozulabilir (Kızılot, 2007:75).

Türkiye’de vergi yargısı 1982’ye kadar karmaşık bir yapıdaydı. 1982’den sonra vergi uyuşmazlıklarının çözümü için vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri oluşturulmuştur.

“Danıştay ise ilk derece ve üst derece yargı yeri olarak görev verilmiştir. Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapan yargı kuruluşlarıdır. Mahkemeler tek yargıyla veya kurul halinde görev yaparlar. Vergi mahkemelerinin tek yargıyla verdiği karara karşı bölge idare mahkemelerinde; kurul halinde verilen kararlara ise Danıştay’da temyiz yoluna gidilebilir. Bölge idare mahkemeleri, yargı çevresindeki vergi mahkemelerinde tek yargı tarafından verilecek kararları itiraz üzerine inceleyerek kesin olarak hükme bağlamak ve vergi mahkemeleri arasında çıkacak görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözümlmek üzere kurulmuşlardır. Danıştay Anayasa ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.” (Karakoç, 2008;258).

“Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla, benzeri yükümler ve bunlara bağlı zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıkları, ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümlemesinde birinci derece yargı merciidir.” (Nazalı, 2007:123-125).

Vergi uyuşmazlıklarının çekişmesiz olarak, yargıya intikal etmeden giderilmesi iki taraf açısından yararlıdır. Vergi borçlusu ile idare arasında çekişmenin zaman ve maddi kayıplara yol açması dışında vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi kesin hüküm niteliği taşıyıp sorunu tamamıyla ortadan kaldırmaktadır (Yorulmaz, 2000:13).

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi idaresi ile mükellef ya da vergi sorumlusu arasında vergileme işleme aşamasında maddi hataların yapıldığı, uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olduğu iddiaları, kanunların yanlış uygulandığı gibi farklı gerekçelerle uyuşmazlıklar belirir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını Türk vergi hukukunda, idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları şeklinde ayırılabilir (Aksoy, 1999:105). İdari çözüm yolları tarafların yargıya intikal edilmeden barışçıl yollardan çözümlenmesi olarak adlandırabiliriz. Ancak barışçıl çözüm yollarıyla sonuçlanmayan olaylarda başvuru yargısal çözüm yolu ise yargıya intikal etmesi ile kesin hüküm niteliği taşıyan sonuçlardır. Türk Vergi Sisteminde vergileme işleminde kıyas yapmak ve yasa boşluğunun doldurulmasına yönelik hüküm getirme vb. yöntemler yoktur (Yıldız, 2007:77).

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan müesseseler; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi ve vergi hatalarının düzeltilmesi uygulamalarıdır. Bu uygulamalarla amaçlanan; çeşitli şekillerde tarh edilen vergi ve kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın (uyuşmazlık yaratmadan) mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, dolayısıyla vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını incelediğimiz bu çalışmada, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma konuları incelenecektir.

## 2.1. Vergi Hatalarının Türleri, Meydana Çıkarılması ve Hataları Düzeltmeye Yetkili Olanlar

Vergi uyumsuzluklarının barışçıl çözüm yollarında ilk seçenek vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur. Vergi Usul Kanununun 116.maddesine göre vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır ve vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar yüz ona altı ve yüz yirmi altıncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Resmi kurumlarda nasıl başka işlemlerde hata olabiliyorsa vergi idaresinde de ki vergi mevzuatının yelpazesinin büyüklüğü ve sayısal işlemlerin fazlalığı göz önünde bulundurulursa hata olma ihtimali yüksektir. Vergilendirme işlemlerindeki bir kısım hataların, yargıya intikal ettirilmeksizin idari aşamada giderilmesi amacıyla düzenlenmiş bir idari süreç vergi hatalarında düzeltme olarak karşımıza çıkmaktadır (Özyer, 2004:194).

Düzeltilme, vergi idaresince yapılan hatanın sonradan farkına varılmasıyla yargıya başvurulmadan düzeltilen idari işlemdir (Ufuk, 2002:40). Vergi Usul kanununa göre hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki çeşit hata türü vardır.

Vergi Usul Kanununun 117.maddesine göre hesap hataları hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi şeklinde üçe ayrılmaktadır ayrıca hesap hataları sınırlı çerçevede olup bu sınırın dışının çıkmak kanuna aykırı olmaktadır.

“Vergi Usul Kanunu’nun 118’inci maddesine göre vergilendirme hataları, mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmelerde yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenilmesi veya alınmasıdır. Vergi dairesi müdürü vergi hatalarının düzeltilmesine yetkili kişidir. Uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla ortadan kalkması için vergi hatasının bulunması zorunludur Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır.” (Perçin, 2007:164).

Vergi hatalarının bulunması ve bu hataların düzeltilmesinde yetkili olanlar alt başlıklarda açıklanmıştır.

“Vergi hataları Vergi Usul Kanunu’nun 119. maddesine göre, aşağıdaki yollardan biri ile ortaya çıkarılabilir; İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi, Üst

memurların yaptıkları incelemeler sırasında hatanın ortaya çıkarılması, Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması, Mükellefin müracaatı ile hatanın meydana çıkarılması olarak ortaya çıkmaktadır.” (VUK. 119. madde).

Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 57. maddesi hükmü uyarınca, Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. İlgili vergi dairesi ise, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren, tahsil eden ve vergi hatasını yapan vergi dairesidir. Bağımsız vergi dairesinin bulunmadığı yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahiptirler. Söz konusu yetki, doğrudan doğruya vergi dairesi müdürüne verilmiş olduğundan başkasına devredilemez.”(Özbalcı, 2007:387) Vergi dairesi müdürü hatanın tutarı bakımından sınırlama konulmadan hatanın miktarı göz önünde bulundurmadan düzeltmeye yetkilidir.

“Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili 5035 sayılı Kanunun 72.maddesiyle eklenen fıkraya göre; Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yetersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” şeklindedir. Ayrıca vergi hatalarını düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.

### **2.1.1. Vergi Hatalarının Re'sen ve Talep Üzerine Düzeltilmesi**

Düzeltilme işlemi, vergi dairesi müdürünün kararı üzerine, düzeltme fişi düzenlenerek düzeltilir. “Vergi hatasının mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuşsa mükellefe red ve iade olunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla, mükellefe tebliğ edilerek başvurusu gereken makam ve başvuru süresi belirtilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesine göre, Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.” (VUK 375.madde). Gerek vergiler gerekse cezalar bakımından yapılacak düzeltme için Kanun'da iki yol düzenlenmiştir. Bunlar; resen düzeltme ve talep üzerine düzeltmedir.

“Vergi Usul Kanununun 121.maddesine göre İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin

düzelteye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur. Resen yapılacak düzeltme, mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Bazen mükelleften alınan veya istenen vergilerin hatalı olduğu açık ve mutlak olarak görülebilir. Bu gibi durumlarda hatalar vergi dairesince re'sen düzeltilir. Üzerinde tereddüt edilmeyen konular ifadesinden; mükellefe haber verilmeden düzeltme yapılabilecek hataları anlamak gerekir. mükellefin bilgisine başvurulmaksızın vergi hatası düzeltilerek ya salınan vergi terkin olunur, ya da yeni vergi salınır. Mükellefin herhangi bir talebinin olmasına gerek yoktur. Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Mükellef düzeltme konusu vergiyi ödemişse, düzeltme fişinin tebliği tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaat etmediği takdirde bu hakkı sakıt olur. Eğer bu süre içinde müracaat ederse ödemiş olduğu vergi kendisine iade edilir. Düzeltme mükellef aleyhine yapılmış ise yeniden tarh olunan verginin ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Mükellef kendisine yapılan bu tebliğ üzerine süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açmadığı takdirde vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün sürenin geçmesiyle tahakkuk edecektir. Söz konusu verginin ödeme süresi (vadesi) ise, tahakkuk tarihinden itibaren bir aydır.” (Özbalcı, 2007:392).

Vergi Usul Kanunu'nun 122'inci maddesinde, vergi mükelleflerine de, vergi hatasının düzeltilmesini vergi idaresinden isteme hakkı tanınmıştır. “Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü gönderilmesi caizdir”. Düzeltme talebi yazılı olarak yapılmak şarttır, dilekçe elden verilebileceği gibi postayla taahhütlü olarak da gönderilebilir.

## **2.2. Pişmanlık ve İslah Hükümleri**

Türk vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesi iyi niyetli mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmadan idari aşamalarda belirli koşullar çerçevesinde noktalanabilmesi için getirilmiştir. Bu yüzden vergi suçu işlemiş olan bir mükellefin kendiliğinden kendini ihbar etmesiyle hem vergi idaresinin iş hacmi azalacağından hem de vergi suçunun tespit edilememesi durumunda hazineye aktarılacak olan paradan mahrum olmayacaktır (Özyer, 2004:872).

“Vergi Usul Kanununun 371.maddesine göre; pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen vergi ziyai suçunun yine mükellef tarafından yasanın aradığı koşullara uymak şartıyla Vergi

İdaresine bildirilmesidir. Bir başka tanıma göre pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan olayın, kendiliğinden haber verilmesidir.” (VUK 371.madde).

Aşağıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360'ıncı madde hükmü uygulanmaz.

Beyana dayanan vergilerde mükellefin kendiliğinden vergi idaresine vergi cezasını gerektirecek suç işlediğini yazılı olarak iletirse söz konusu mükellef hakkında vergi cezası hükmü işlenmez.

Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik etmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.

Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamanla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

### **2.2.1. Pişmanlık ve İslahın Kapsamı**

Pişmanlık ve ıslah uygulamasının geçerli olduğu vergiler ve pişmanlık kapsamına giren suçlar ve cezalar konu başlıkları ile aşağıda incelenecektir.

### **2.2.2. Pişmanlık ve İslah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler**

Pişmanlık, beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen emlak vergisi hariç bütün vergiler için geçerlidir. Yine sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken beyannameler

içinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Buna göre, süresinde verilmeyen muhtasar beyannameler pişmanlık hükümleri çerçevesinde verilebilecektir. (Kızılot, 2001:173) Bir verginin pişmanlık ve ıslah kapsamına girebilmesi için;

-Verginin, Vergi Usul Kanununun uygulama alanına giren bir vergi olması, (Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler pişmanlık ve ıslah kapsamına girmeyecektir)

-Tarh ve tahakkuku beyana dayanan bir vergi olması gerekir. Tarh ve tahakkuku, beyan esasları dışında bir usule göre yapılan vergiler, VUK.'nun uygulama alanına girseler dahi, pişmanlık ve ıslah kapsamı dışında kalacaktır.

Her iki özelliği birlikte taşımayan vergiler hakkında, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kamu alacağı mutlaka bir vergi olmalıdır. Diğer kamu alacakları (harçlar, resim v.b.) pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz. Ancak emlak vergisi de VUK kapsamında ve beyana dayanan bir vergi olmakla beraber, 371'inci maddede, pişmanlığın bu vergide geçerli olmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır.(Çetinkaya, Edizdoğan, Taş, 2007:187)

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden, Kanuna aykırı eylemleri gerçekleştiren; mükellefler, vergi sorumluları, mirasçılar ile iştirak fiilini işleyenler yararlanır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için aşağıda açıklanan koşulların gerçekleşmesi gereklidir:

“Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermeleri gerekmektedir. Kanun koyucu dilekçe ile haberin kendiliğinden verilmiş olmasını açıkça belirtmekle, mükellefin isteği ile yapılan bildirmeleri pişmanlık ve ıslahtan faydalanma için geçerli saymış, bir kıymet vermiştir.”

“Pişmanlık talebinde bulunabilmek için suçun, mutlaka tekemmül etmiş, yani vergi ziyasının doğmuş olması gerekir. Vergi ziyasının doğmuş olması için ise, beyanname verme bakımından kanuni sürenin geçmiş bulunması şarttır. Vergi kanunlarında belli edilmiş bulunan beyanname verme süresi geçmeden, pişmanlık talebi ile dilekçe verilemez, verilmiş olsa bile bu dilekçe (talep) geçersiz sayılır. Dolayısıyla mükelleflerin pişmanlık dilekçelerini beyanname verme süresi içinde verip, beyannamelerini de kanuni süreden sonra vermeleri halinde (haber verme dilekçesi vergi ziyasının doğumundan önce verilmiş olması nedeniyle) pişmanlık talepleri kabul



edilmeyecek ve cezalı tarhiyata muhatap olacaklardır. Bu nedenle pişmanlık dilekçesinin her halükarda beyanname verme süresinden sonra verilmesine dikkat edilmesi gerekir. Yükümlülerin verecekleri dilekçenin içerik ve biçimine ilişkin herhangi bir sınırlama bulunmadığından, dilekçede pişmanlık sözcüğünün yazılı olmaması, pişmanlık isteğini yansıtan dilekçenin reddedilmesini gerektirmez.” (Maliye Bakanlığı’nın 06.03.1989 tarih ve 1-22466-371-333 sayılı ve 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı özelgeleri).

“Mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmeleri için bildirimlerini mutlaka ilgili makamlara yapmaları gerekir. Kanunda ilgili makamlardan hangi makamların anlaşılması gerektiği yönünde herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması bakımından suç ve cezaların izlenmesi ve saptanmasındaki etkinlikleri esas olmak suretiyle. Maliye Bakanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları, İl Defterdarlıkları, Gelir Müdürlüğü, vergi daireleri, mal müdürlüğü, vergi incelemesine yetkili kurulları, savcılıkları ve diğer bazı resmi makamları yetkili organlar olarak kabul etmek gerekir. Bugünkü uygulamada mükellefler doğrudan doğruya pişmanlık ve ıslah dilekçelerini beyannameleri ile birlikte, bağlı oldukları vergi dairelerine vermektedir. Bu nedenle ilgili makam kavramına yönelik bir uyumsuzluk söz konusu değildir.”

“Mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmak için tarhiyatı yapan ilgili vergi dairesine dilekçe ile başvurup Vergi Usul Kanununun 371’inci maddesinden faydalanmak istemekteyim diyerek durumu izah ettiğinde ve vergi dairesinin vergilendirme servisi de pişmanlık hükümleri bulunduğu ve uygunluğuna karar verdiği mükellefler hakkında vergi ziyai cezası uygulanmaz. Gecikme faizi de pişmanlık zammına döner. Fakat pişmanlık şartları ihlal edilirse pişmanlık hükümleri sona ererek beyanname verilmeyen ve vergi ziyai cezası uygulanan cezai duruma geri dönülür ve gecikme faizi ve vergi ziyai cezası da hesap edilir.” (Karakoç, 2008:49).

“Kaçakçılık suçunu işlemiş olanların pişmanlık ve ıslah taleplerinin kabul edilebilmesi için pişmanlık talebi ile haber verilen kaçakçılık suçu halinin, haber verilme tarihinden önce, idare tarafından herhangi bir şekilde tespit edilmemiş olması gerekir. Şayet idare kaçakçılık suçu sayılan fiillerin işlenmiş olduğunu tespit etmiş ise, tespit yapıldığından sonra, ilgililerin pişmanlık talepleri kabul edilmez.” (Özbalcı, 2007:981).

### **2.3. Cezalarda İndirme ve Ceza İndirme Kapsamı ve Bu İndirimden Yararlanlar**

Ceza indirimi, mükellef adına yapılan ilave tarhiyatlar dolayısıyla kesilen vergi cezaları bakımından mükellefle idare arasında, şartları kanunla belirlenmiş olan bir antlaşmayı ifade eder.

“Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesine göre; belli şartlara uyulması halinde, kesilmiş olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması öngörülmüştür. Cezada indirim müessesesi, vergi uyumsuzluklarının yargıya taşınmadan idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir müessesedir (Özyer, 2004:891). Cezada indirim yoluyla vergi idaresi vergi cezalarından doğan alacaklarını biran önce tahsil ederek hazineye sıcak para girişini sağlamış olmaktadır.” (Ürel, 2003:807).

VUK 376'ncı maddesinde öngörülen koşulların yerine getirilmesi durumunda indirim, yalnızca cezanın miktarında söz konusudur. Cezanın türünde değişiklik yapılması, daha hafif olanın kesilmesi, ceza indirim müessesesinin amacı değildir.

Kapsam olarak ceza indirimi;

\* verginin türü bakımından Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlarda (Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler bu uygulamanın dışında kalmaktadır.)

\* tarhiyatın türü bakımından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda,

\* ceza türü bakımından vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uygulanır.

\* Tekerrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda indirim kapsamına girer. Paraya çevrilmiş hürriyeti bağlayıcı cezalar için indirim talebinde bulunulamaz.

Cezalarda indirim ve uzlaşma müessesesi ile uzlaşma müessesesi iki tarafın yani vergi sorumlusu ile vergi idaresinden bir tarafın ödemeyi kabul etmesi diğer tarafın ise alacağına bir kısmından feragat etmesiyle uyumsuzluk ortadan kalkmasıyla birbirine benzemektedir. Ancak cezada indirim müessesesinde indirimden yararlanma şartı tamamiyle yasayla çerçeveselendirilirken uzlaşma müessesesinde tarafların pazarlık yaparak ortak noktada buluşmasıyla birbirinden ayrılmaktadır.

#### 2.4. Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma müessesesi, 213 sayılı VUK Ek 1 ile Ek 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Geniş anlamda uzlaşma, iki tarafın karşılıklı olarak haklarından kısmen ödün vererek anlaşması olarak ifade edebiliriz. Vergi hukukunda uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve vergi iadesi Hakkındaki Kanuna göre kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın vergi idaresi ile mükellefin ortak bir noktada anlaşmasını öngörmektedir (Ufuk, 2001:62). “Uzlaşma müessesesi ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve Vergi iadesi Hakkındaki Kanuna göre kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın (uyuşmazlık yaratmadan) mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, dolayısıyla vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır.” (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2007:1087).

Uzlaşma müessesesi, idarece, yükümlüye yargı merciine intikal ettirmeden yükümlünün hakkaniyet kuralları çerçevesinde sorumluluğunu ortadan kaldırmaya yarayan bir yoldur. Bu sayede yargının iş yükünü hafifletilmesi ve hazineye biran önce paranın girmesi olumlu bir gelişmedir (Demir, 2005:15).

“Uzlaşma müessesesi ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanununa, 205 sayılı kanunla, 1963 yılında eklenmiştir. Zaman içinde, uygulamada, bazı değişiklikler yapılmıştır. 1985 yılında uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak 3239 sayılı kanunla, önemli bir değişiklik yapılmış ve o güne kadar sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşmanın, henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar içinde yapılabilmesi imkanı getirilmiştir. Halen, vergi mevzuatımızda, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı uzlaşma türü mevcuttur. Uzlaşma Müessesesi ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanununun Ek-1-12 maddelerinde yer almaktadır.” (Arpacı, 2008:86).

“Amerikan İç Gelirler İdaresi (IRS-İnternal Revenue Service) uzlaşmayı, vergi alacağının ilerde tahsil edilebilecek yüksek fakat belirsiz tutarlara karşı, hemen ve mümkün olduğu kadar yüksek bir tahsil edilerek ilgili dosyanın kapatılması olarak tanımlamaktadır.” (Özyer, 2004:897).

Türk Vergi Sisteminde; adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi

ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma olmak üzere iki ayrı uzlaşma türü bulunmaktadır.

“Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin yasal adı uzlaşma olup tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayırt etmek için ve verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra işlerlik kazandığından bu adla bilinmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar konusunda VUK.'nda sayılan hallerde mükellef ile vergi idaresinin anlaşmasıdır. Amacı ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerle, bunların cezaları konusunda, mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıklara idare aşamasında son vererek yargı yoluna gitmeden anlaşmalarını sağlamaktır.”

“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” (Vergi Usul Kanunu Ek Madde 1).

“4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesini düzenleyen maddeler önemli ölçüde değiştirilmiş gerekçe olarak da bu müessesenin uygulanmasında genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak, vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarlarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlemlendiğinden bu uygulama ile müessesenin amacına ters bir durum ortaya çıktığı vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayırımın ortadan kalkması sonucunu doğurduğu ifade edilmiştir.” (Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe, 4369 sayılı Kanun Türkiye).

Uzlaşma talebinde bulunabilmek için; Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe nedeniyle, VUK.'nun 369'uncu maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklanan nedenlerle, VUK.'nun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışındaki her türlü maddi hatadan yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu

olayda görüş farklılığının olması, şartlarından en az birinin bulunması gerekir (Mutluer, 1975:61).

“Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra mükelleflerin faydalanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şekillerinin ikisinde de mükellef adına tarh edilen vergi ve cezalarda mükellef lehine bir indirimle gidilmektedir. Burada önemli olan husus tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmayan mükellefin isterse tarhiyat sonrası uzlaşmadan faydalanabilmesidir. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmez. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmesinden dolayı (kaçakçılık suçu) vergi ziyama sebep verilmesi durumunda mükellefler adına tarh edilecek vergiler ve cezalar uzlaşma kapsamına girmez.” (Aslan, 2007:39).

“Öte yandan mükellef tarafından kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371’inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak verilen ancak şartların ihlali sebebiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girer.” (Aslan, 2007:52).

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci Aşağıdaki Aşamalarda Gerçekleşir:

Mükellef Adına Verginin Tarh Edilmesi ve Cezanın Kesilmesi Vergi / Ceza İhbarnamesinin Mükellefe Tebliği, Uzlaşma Talebi, Uzlaşma Talebinin İncelenmesi, Talebin Kabulü ve Uzlaşmaya Davet veya Uzlaşma Talebinin Reddi ve Uzlaşma Görüşmelerinin Gerçekleştirilmesi şeklindedir.

I- Uzlaşmanın Gerçekleştirilmesi:

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

II- Uzlaşmanın Temin Edilememesi:

- Tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline tebliğ edilir.

III- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi:

- Komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir.

#### IV- Uzlaşmanın Tebliğ Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

- Mükellef vergi/ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğ tarihini takip eden 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellef, 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir.

“Uzlaşma görüşmesi sonucunda mükellefle komisyonun ihbarnamede tebliğ edilen vergi veya cezanın ödenmesi gereken miktarı üzerinde anlaşmaya varmaları halinde uzlaşma sağlanmış kabul edilir. Bu durumda düzenlenen uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanır ve bir nüshası aynı yerde mükellefe tebliğ edilir. Bu tutanağı alan mükellefe uzlaşma sonucu vergi dairesi tarafından ayrıca tebliğ edilmez. Bu nedenle bu tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır ve ödeme süresi tutanakta yazılı tarihe göre hesaplanır.

Uzlaşmanın vaki olması ile tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşmiş olur. Vergi dairesi, daha önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve vergi cezasını, bir düzeltme fişi ile uzlaşma tutanağındaki miktara göre düzeltir. Mükellef ve adına ceza kesilmiş olanlar da vergi borçlarını veya cezalarını ödeyerek ihtilafı sona erdirirler. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiç bir merciye şikayette bulunulamaz. Yargı yoluna ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde gidilebilir.” (Oktar, 2008:431).

“Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.” (VUK Ek. Md.7).

“Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen 2.12.1999 tarih B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Muktezada, uzlaşma yoluyla kesinleşen ve VUK.'nun 118/2 ve 3'üncü maddesinde belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın VUK.'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1999:366) Ancak, yapılmış bir uzlaşmada hata söz konusu ise, hatanın düzeltilmesinin VUK.'nun düzeltme hükümlerine göre yapılması her zaman uygun olmayabilir.” (Ateşli, 2000:177).

Uzlaşma müessesinden bir diğeri olan tarhiyat öncesi uzlaşma süreci ise vergi idaresi ile vergi sorumlusu arasında vergi konusu ile ilgili kesilen bir cezanın olmadığı ancak kesilmesi an meselesi olan vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal ettirilmeden çözümlenmesini sağlayan merciidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci aşağıdaki aşamalarda gerçekleşir:

Uzlaşma Talebinde Bulunulması Talebin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti, Uzlaşmaya Konu Tarh Edilecek Vergi ve Kesilmesi Gereken Ceza Miktarının Yetkili Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi, Uzlaşma Görüşmesinin Yapılması veya Uzlaşma Görüşmesinin Yapılmaması, Mükellefe uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi ve Mükellefin uzlaşma talebinden vazgeçmesi şeklindedir.

#### I- Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

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

#### II- Uzlaşmanın Temin Edilememesi

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

#### III- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

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

#### Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

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

“Tarhiyat öncesi uzlaşma, sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak salınacak ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi ve cezaları kapsamaktadır. Nitekim Tarhiyat Öncesi Uzlaşma 13'üncü maddesinin son fıkrasına göre inceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal etmedikçe uzlaşma yapılamaz. Bu nedenle;

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerine tarh edilen vergi ve kesilen cezalar. İnceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar, İdarece yapılacak tarhiyatlar, Kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar, Pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilen cezalar, Belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar, Gümrük ve tekelle idaresi tarafından tarhiyatlar, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemezler (Kızılot, 2001:363).

Ayrıca VUK Ek Madde 12'ye göre, "2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun hükümlerinin uygulaması sonucu, vergi incelemesi ile fazla vergi iadesine neden olunması durumunda da tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün olmamaktadır." (Çetinkaya, Edizdoğan, Taş, 2007:230).

"Vergi inceleme raporlarında ikmalen veya re'sen tarhiyat önerilmiş olmasının önemi yoktur. Ancak kesilmesi önerilen cezaya bağlı olarak tarh edilecek vergiler uzlaşma dışı kalabilmektedir. Üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi önerilen tarhiyatlar uzlaşma kapsamına girmemektedir. Yükümlünün vergi ziyama yönelik birkaç fiilden sadece bir kısmı bile kaçakçılık sayılan fiillerden olsa tarhiyatın tamamı tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmamaktadır." (VUK 344.madde).

#### **2.4.1. Uzlaşmanın Sağlanamaması ve Sonuçları**

"Uzlaşmanın temin edilememesi ile uzlaşmanın vaki olmaması arasında bir ayırım yapmamıştır. Her iki durumu da uzlaşmanın sağlanamaması olarak nitelemiştir. Mükellefin uzlaşma günü görüşmeye gelmemesi, geldiği halde tutanağı imzalamaması veya tutanağa itirazı kayıt koymak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklif ettiği miktarların mükellefçe kabul edilmemesi halinde ise uzlaşma sağlanmamış sayılır. Bu durum Yönetmelikte uzlaşmaya varılmamış olma şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda komisyon teklif ettiği miktarları tutanağa geçirir ve bu tutanak mükellefle birlikte imzalanır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış sayılır. Bunun için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe ile başvurması yeterlidir. 4369 sayılı Kanunla getirilen bu hüküm, bir takım nedenlerle komisyonun önerdiği miktarı kabul etmeyen ancak uzlaşma vaki olmadığına ilişkin tutanak imzalandıktan sonra pişman olan mükelleflere son bir kez daha düşünme fırsatı verme amacını gütmektedir." (Özyer, 2004:713).



Tarhiyat öncesi uzlaşmanın bir sonuca bağlanmaması mükellefler verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar. Çünkü idare ile mükellef tarhiyat öncesinde bir araya gelip sorunu çözümlemesi gerekirken bir sonuca varılamaması mükellef kaynaklı olduğu varsayımına varılır. Bu şekilde de aynı yolu tekrar denemek anlamsız olacağından tarhiyat öncesi görüşme negatif sonuçlanırsa tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde de bulunamaz.

#### **2.4.2. Uzlaşmanın Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları**

Uzlaşmanın mükellef ve vergi idaresi açısından sonuçları aşağıda konu başlıkları ile açıklanacaktır.

##### **2.4.2.1. Mükellef Açısından Sonuçları**

Mükellef veya sorumlu açısından Uzlaşma müessesesinin sonuçları;

- Mükellef dava aşamasındaki masraflardan kurtulmaktadır.
- Uzlaşmanın sağlanması halinde vergi ve cezalardan ödeyeceği miktar azalmaktadır.
- Mükellefler psikolojik olarak borçlu olmanın baskısını kısa sürede üzerlerinden atacaklardır.
- Doğması muhtemel bir vergi suçu ve buna ilişkin cezaların kesilmesi önlenmektedir.

##### **2.4.2.2. Vergi İdaresi Açısından Sonuçları**

Uzlaşma müessesesinin vergi idaresi açısından sonuçları :

- Vergi alacağının tahsilinin gecikmesi önlenmektedir.
- Vergi alacağının vergi kaybına uğraması ve şüpheli hale gelmesi önlenmektedir.
- İdari yargının iş yükünü azaltmaktadır.
- İdare dava ile ilgili masraflardan tasarruf etmektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaybına neden kanuna aykırı eylemin en kısa zamanda minimum hasarla idari aşamada tahsil eden kurumlardır. Vergi uyumsuzlukları yargıya başvurulmadan uzlaşma, pişmanlık, ıslah, ceza indirimi ve vergi hatalarının düzeltilmesi şeklindedir. Buradaki amaç yargının iş yükünü hafifletmektir.

İnsan doğası gereği yaptığı hatadan sonra pişmanlık duygusu içine girer bu genel geçer doğru çerçevesinde vergi hukukunda da yapılan hatalardan sonra mükellef ya da vergi sorumlusunun pişmanlık duygusu içinde olacağı varsayılmıştır. Bu doğrultuda yapılan uzlaşma müesseseleri ile vergi sorumlusu ya da mükellef ya hiç ceza almamakta ya da çeşitli ceza indirimlerden yararlanmanın yolu açılmıştır.

Uzlaşma müesseselerinin iki taraflı avantajı bulunmaktadır. Alacaklı durumda olan devlet açısından beyana göre mükelleflerin safi tutarının denetimi zor olmaktadır. Öncelikli olarak mükelleflerin vergi suçunu vergi idaresine bildirmeleri durumunda Vergi Dairesi'nin iş yükü azalacaktır. İkinci olarak ülkelerin enflasyon ya da kriz dönemlerinde yani olağanüstü hal durumlarında suç oranlarında sıçrama olmaktadır. Bu durumlarda uygulanacak olan cezaların tamamından ya da bir kısmından vazgeçilmezi muhtemel bir sonuç olmaktadır.

Yaptırımlar kanuna aykırı eylemlerin önlenmesini sağlar. Pişmanlık ve ıslah olma duygusu ile Vergi Daire'ne bildirilen suçlar hem iş yükünü azaltacak hem de tahsilatı mümkün olmayan ödemelerin alınması sağlanmış olacaktır. Pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulandığı için idare dönemi matrahın takdiri için takdir komisyonuna girmemektedir bu sayede iyi niyetli mükellefler korunmuş olmaktadır. Bahsi geçen hükümler uygulandığından yargı yoluna gidilmemesi durumunda sarf edilecek zaman ve yapılacak işlemlerden, haksız çıkılması sonucunda oluşacak maddi külfetten ve takdir veya vergi incelemesine sevk işlemleri ve sonrasındaki idari işlemlerden ve harcanacak zamandan kurtulmuş olunacaktır.

Beyannamecini zamanında vermeyenler veya eksik işlem ya da yanlış beyan vermeleri durumunda bunların saptanması vakit alacaktır. Herhangi bir olumsuzluğa mahal verilmeksizin gereği yapılmış olacaktır. Vergi ve vergi cezalarında psikolojik olarak olumlu yansıdığı görülmektedir. Böylece emek ve zaman kaybının önüne geçilmiş olup güven duygusunun sarsılması önlenmiş olacaktır.

Uzlaşma Kurumu hukuka uygun halde işlemektedir. Ülkemizde uzlaşma kurumu yargı yükünü hafifletmiş olur ve işlemler usulüne göre ortadan kalkar. Uzlaşma yolu sorunsuz bir şekilde işlemin tamamlanması için tercih edilir. İdare ile mükellef arasındaki sorunlar idari aşamada çözüme ulaşmış olup idare ile mükellef ya da vergi sorumlusu arasındaki sorun giderilir. Yapılan araştırmalara göre vergi cezalarının %85-92 oranında uzlaşma ile çözüme kavuşturulmuştur. Bu da her iki tarafın bu müesseseleri gönüllü olarak kullandığını göstermektedir.

Vergi cezalarının yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturulmasının birçok avantajı bulunmaktadır. Uyuşmazlığın yargı yoluyla çözülmesi durumunda ve yargıda aleyhine karar verilmesi durumunda daha yüksek bir gider ödemesi ve gecikme faizinden kurtulmuş olunur ve tahsilatı sağlamış olur. Dava açılmadığı için emek ve vakit kaybı da söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla dava gideri de olmayacaktır. Yargısal açıdan hazine avukatı görevlendirilmesi, savunma ve mahkeme harcı gibi birtakım kalem giderlerinden de kurtulmuş olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2005.
- Akdoğan Abdurrahman, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.
- Aksoy Şerafettin , *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Aksoy Şerafettin , *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- Aksoy Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Fizliz Kitapevi, İstanbul , 1998.
- Armağan Ramazan, Veri Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme, *Maliye Dergisi*, (Temmuz –Aralık 2007), S:153.
- Arslan Mehmet, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.
- Aslan Nemci, Uzlaşma-1, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (1 Kasım 2007), S:499.
- Aslan Nemci, Uzlaşma-2, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (1 Aralık 2007), S.501.
- Ateşli D. Erkan. "Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım, Sayı 89. BAŞ Harun Hakan, İdari Yargı Sisteminin Sorunları Üzerine Bir İnceleme, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, S:450, (15 Ekim 2005).
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007*, HUD Yayını, İstanbul, 2006, 2007 ve 2008.
- Bilici Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara , 2008.
- Danıştay Dergisi* Sayı:64-65, 1991.
- Danıştay Dergisi*, Sayı. 101, 1999. Danıştay, 4 Dairesi, 23.1.1991, E: 1986/3253, K: 1986/343 sayılı kararı,
- Demir Onur, Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, *Vergide Gündem*, S.10, (Ekim 2005).
- Edizdoğan Nihat, TAŞ Metin, Çelikkaya Ali, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yay. Bursa, 2007.
- Erginay Akif, *Kamu Maliyesi*, Çağ Matbası, Ankara, 1982.
- Ergül Mahmut Tayyar, Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Sonra Düzeltme Yapılabilir mi?, *Mali Çözüm*, S:84, (Kasım-Aralık 2007).
- Erman Sahir, *Vergi Suçları*, İ.Ü Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.
- <http://www.aofsitesi.com/turkvergisistemi25.htm>, 17.11.2007

- <http://www.bursavdb.gov.tr/dokumanlar/dilekceler/Tarhiyatoncesiuzlasmasureci.doc>, 27.3.2008
- <http://www.bursavdb.gov.tr/dokumanlar/dilekceler/Tarhiyatsonrasiuzlasmasureci.doc>, 27.03.2008
- <http://www.ekutup.dtp.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, 25.3.2008
- <http://www.muhasibetr.com/muhasebe/040/muhasebe/040.pdf>, 6.11.2007
- <http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=167>, 6.4.2008
- [http://www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/69089B16-DBC8-4251-8C43-C9E50F016D68/1258/013\\_080.pdf](http://www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/69089B16-DBC8-4251-8C43-C9E50F016D68/1258/013_080.pdf), 10.5.2008
- Karadoğan Uğur, Vergi Uyuşmazlıklarında 2577 Sayılı Kanun 11'nci Maddesinin Uygulanabilirliği, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, S: 513, (1 Haziran 2008).
- Karakoç Güven, Vergi Tahriyatlarına Karşı Mükelleflerin ve Caza Sorumlularının Başvuru Yolları, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2008, sayı:507.
- Karakoç Yusuf, *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Tükelmat A.Ş., İzmir, 1994.
- Kırbaş Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2006.
- Kırbaş vd., *Vergi Uygulamaları*, 3. Baskı, Web-Ofset Tesisleri, Eskişehir, 1998.
- Kızılot Şükrü, *Danıştay Kararları ve Muktezalar*, Yaklaşım Yay., Ankara, 2002.
- Kızılot Şükrü, Hayat standardı esası ve aksayan yönleri, *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi* Sayı 3, 1985.
- Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhal, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yay Ankara, 2006.
- Kızılot Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş Metin, Dönmez Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yay., Ankara, 2007.
- Kızılot Şükrü, *Vergi İdaresinin Tanımı*, Hürses, 2002.
- Kızılot Şükrü, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yay., Ankara, 2001.
- Kızılot Şükrü, *Vergi Uyuşmazlığı-I*, Hürses, 31.12.1999.
- Kocahanoğlu, O.Selim, *Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar*, İstanbul, 1982.
- Maliye Bakanlığı G.G. Müdürlüğü, *Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler*, Ankara, 1999.
- Maliye Bakanlığı, *Vergi Reformu*, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını 1998.
- Maliye Bakanlığı'nın 06.03.1989 tarih ve 1-22466-371-333 sayılı ve 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı özelgeleri. Maliye Bakanlığının 13.03.1986 tarih ve 6010228-371/156 sayılı özelgesi.
- Maliye Bakanlığının 19.11 1979 tarih ve 224475-1717/81524 sayılı özelgesi.
- Mutluer M. Kamil, *Türkiye'de Vergi Sistemi*, Eskişehir İTİA Yay. Eskişehir, 1975.
- Nazalı Ersin, *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşmamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar*, *Vergi Dünyası*, S:313, (Eylül 2007).
- Oktar S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.
- Öncel Mualla ve Arkadaşları, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 2007.

- Özbalcı Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Özyer Mehmet Ali, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayını, İstanbul, 2004.
- Pehlivan Osman, *Vergi Hukuku*, Derya Kitapevi, Trabzon, 2007.
- Perçin Necati, Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat, *Mali Çözüm*, S:79, (Ocak 2007).
- Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (5728 sayılı Kanun) 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.
- Tuncer Selahattin, *Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara 1974.
- Ufuk Mehmet Tahir, Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (15 Kasım 2001), S:356.
- Ufuk Mehmet Tahir, Vergi İhtilaflarının, İdari Aşamada Çözüm Yolları, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (15 Mayıs 2002), S:368.
- Uzlaşma (Genel Uzlaşma-TSU) Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, (22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.), [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- Ürel Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yay. Ankara, 2003.
- V.U.K. Genel Tebliği (352 Sıra No'lu), 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- V.U.K. Genel Tebliği, (356 Sıra No'lu) 15.11.2005 tarih ve 25225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- V.U.K. Genel Tebliği, (360 sıra No'lu) 10.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe, 4369 sayılı Kanun Türkiye), Bankalar Birliği (TBB) ve TÜRMOB Ortak Yayını, Ankara, 2000.
- Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı, Gelirler G.M. Yay., Ankara, 1999.
- Yıldırım Hakkı, Vergi Hataları, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, S: 495, (1 Eylül 2007).
- Yıldız Bülent Muharrem, Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Düzeltme İşlemi Yapılabilir mi?, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, S:495, (1 Eylül 2007).
- Yorulmaz Yeşim, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.