



**TÜRK VERGİ MEVZUATINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ  
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ UZLAŞMA KURUMU ÖZELİNDE  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Okan TOSUN**

**Temmuz 2021  
Denizli**

**TÜRK VERGİ MEVZUATINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ  
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ UZLAŞMA KURUMU ÖZELİNDE  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Dönem Projesi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları (Tezsiz)(İ.Ö.) Programı**

---

**Okan TOSUN**

**Danışman: Doç. Dr. Sevinç YARAŞIR TÖLÜMCE**

**Temmuz 2021  
Denizli**

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.

Okan TOSUN

## ÖN SÖZ

Türk vergi mevzuatında vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının uzlaşma kurumu özelinde değerlendirilmesi maksadıyla gerçekleştirdiğim çalışmamda dönem projesi danışmanım Doç. Dr. Sevinç Yaraşır Tülümce'ye ilgi ve anlayışlı güler yüzünden ötürü, yüksek lisans eğitim programımız boyunca engin bilgilerini bizlerle paylaşan Prof. Dr. Ersan Öz, Prof. Dr. Ekrem Karayılmazlar, Prof. Dr. İbrahim Organ'a her daim desteğini hissettiğim kıymetli eşim Melike Tosun ve kıymetli annem Sema Öztürk'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

## ÖZET

### TÜRK VERGİ MEVZUATINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ UZLAŞMA KURUMU ÖZELİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Tosun, Okan  
Dönem Projesi  
Maliye ABD

Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları (Tezsiz) (İ.Ö.) Programı  
Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Sevinç YARAŞIR TÜLÜMCE

Temmuz 2021, VII + 67 Sayfa

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

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

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Tarhiyatı, Uyuşmazlık, Uzlaşma

## ABSTRACT

### EVALUATION OF ADMINISTRATIVE SOLUTIONS OF TAX DISPUTES IN TURKISH TAX LEGISLATION IN PRIVATE OF THE RECONCILIATION INSTITUTION

Tosun, Okan  
Master Term Project  
Public Finance Department  
Tax Law and Tax Applications Programme  
Adviser of Thesis: Assoc. Dr. Sevinç YARAŞIR TÖLÜMCE

July 2021, 67 Pages

**One of the methods of resolving tax disputes at the administrative stage, the conciliation institution, was established by Law No. 205 of Vuk 376 in 1963. October 1-10. he entered into our tax law with his articles. October 11 of the VUK with a number of laws later adopted. a pre-Tarhiyat reconciliation institution was added to the article.**

**In the justification of law 205, the goals of the conciliation institution were stated, while the emphasis was placed on 3 issues. A quick collection, albeit by giving up the amount of public receivables, is to ease the workload of the judiciary by resolving the dispute at the administrative stage without the need for taxpayers to apply to the judicial authorities, reducing the number of files going to the judiciary, and to ensure the peace of taxpayers by resolving the dispute.**

**Keywords:** Tax, Tax Levy, Dispute, Compromise

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ .....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	vii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramının Tanımı.....	3
1.2. Vergi Uyuşmazlığını Doğuran Nedenler.....	3
1.2.1. Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılık.....	3
1.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık.....	4
1.2.1.2. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık.....	4
1.2.1.3. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık.....	4
1.2.1.4. Şekil ve Usul Yönünden Hukuka Aykırılık .....	5
1.2.1.5. Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık .....	5
1.2.2. Vergi Hataları İle İlgili Uyuşmazlıklar.....	6
1.2.3. Vergi Tarhiyatı İle İlgili Aykırılıklar.....	7
1.2.4. Verginin Tahsili İle İlgili Aykırılıklar .....	8
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları .....	8
1.3.1. İdari Çözüm Yolları .....	8
1.3.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme .....	9
1.3.1.1.1. Hataların Re’sen Düzeltilmesi.....	9
1.3.1.1.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme.....	10
1.3.1.2. Pişmanlık ve Islah .....	10
1.3.1.3. Cezalarda İndirim.....	12
1.3.1.4. İzaha Davet.....	13
1.3.1.5. Uzlaşma.....	16
1.3.2. Yargısal Çözüm Yolu .....	16
1.3.3. Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru .....	17
1.3.4. Aflardan Yararlanma .....	20

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMU

2.1. Uzlaşma Kavramı .....	22
2.2. Uzlaşmanın Amacı .....	23
2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	25
2.3.1. Genel Açıklama .....	25
2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı .....	26
2.3.2.1. Tarh Yöntemi Bakımından.....	27
2.3.2.2. Vergi Türü Bakımından .....	28
2.3.2.3. Ceza Türü Bakımından .....	29
2.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Koşulları.....	29
2.3.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları.....	30
2.3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci.....	32
2.3.5.1. Uzlaşma Talebi, Süresi ve Şekli.....	32
2.3.5.2. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi.....	34
2.3.5.3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağı Düzenlenmesi.....	34
2.3.5.3.1. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması .....	34
2.3.5.3.2. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde Tutanak.....	35
2.3.5.3.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Sağlanamaması Halinde Tutanak .....	36
2.3.5.4. Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi.....	36
2.3.5.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kesinliği .....	37
2.3.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmelerinde Ortaya Çıkabilecek Durumlar ve Sonuçları .....	38
2.3.6.1. Uzlaşmanın Sağlanması .....	38
2.3.6.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi .....	39
2.3.6.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması).....	39
2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	41
2.4.1. Genel Açıklama .....	41
2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı .....	42
2.4.2.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....	43
2.4.2.1.1. Beyana Dayalı Tarhiyat ve Uzlaşma .....	44
2.4.2.1.2. İkmalen Tarhiyat ve Uzlaşma.....	44



2.4.2.1.3. Re'sen Tarhiyat ve Uzlaşma.....	45
2.4.2.1.4. İdarece Tarhiyat ve Uzlaşma.....	46
2.4.2.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	47
2.4.2.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	48
2.4.2.3.1. Uzlaşma Konusu Olan Cezalar.....	48
2.4.2.3.2. Uzlaşma Konusu Dışında Kalan Cezalar .....	49
2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Koşulları.....	50
2.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	51
2.4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci.....	53
2.4.5.1. Uzlaşma Talebi.....	53
2.4.5.2. Uzlaşma Talep Süresi.....	54
2.4.5.3. Kısmi Uzlaşma Talebi.....	54
2.4.5.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi .....	55
2.4.5.5. Uzlaşma Görüşmeleri.....	57
2.4.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kesinliği.....	58
2.4.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinde Ortaya Çıkabilecek Durumlar ve Sonuçları .....	58
2.4.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması .....	58
2.4.7.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması .....	59
2.4.7.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi .....	60
<b>SONUÇ.....</b>	<b>62</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>64</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ.....</b>	<b>66</b>

**SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ**

<b>AATUHK</b>	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>TÖU</b>	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
<b>TÖUY</b>	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
<b>TSU</b>	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

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

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

gerçekleştirme yönünde, uzlaşma görüşmelerindeki pazarlık esnasında, vergi asılları ve cezaların ne kadarından vazgeçmesi halinde ihtilafı ortadan kaldırılabildiğini iyi değerlendirmesi gerekmektedir. Mükelleflerin seçimlik hakları arasında bulunan uzlaşma müessesesinden yararlanma ve idarenin uzlaşma müessesesini uygulamada izleyeceği yol ve yöntemler bu kurumun etkinliğinin iyi belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR**

### **1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramının Tanımı**

Vergi uyuşmazlığı, vergi konusunda mali idare ile mükelleflerin kanunları yorumlama konusunda ve davranışsal olarak farklı eylemlerde bulunmaları nedeniyle uygulama konusunda yaşanan anlaşmazlık hali olup, farklı sebeplerle v erginin taraflarının değişik düşünce ve davranışları sonucunda uygulamada ortaya çıkan anlaşamama durumunu ifade eder. Başka bir ifade ile mali idare ile vergi yükümlüleri arasında ortaya çıkan hukuki ihtilafır. Vergi konusundaki ihtilafın iki tarafı vardır. Taraflardan bir tanesi mali idare ya da vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kuruluşlar, diğer taraf ise vergi mükellefleridir. Vergi yükümlülüğü, esasen bir alacak ve borç ilişkisi olmasından dolayı mali idare ile mükellef arasındaki doğal organik bağ nedeniyle ilişki süresince çeşitli aşamalarda uyuşmazlık yaşanabilmektedir (Şimşek, 2010:3).

Kanunların hükmettiği ve yasa koyucunun amaçladığı şeylerin tam olarak anlaşılabilmesi, uygulamada bazı sorunlara neden olabilmekte ve bazı belirsiz muallak durumlar ortaya çıkabilmektedir. Tarafların farklı yaklaşımları ile tarafların kendilerinin haklı olduklarını düşünmeleri ve benzer nedenlerle ihtilafı durumlar ortaya çıkabilmekte ve söz konusu ihtilafın çözüme kavuşturulması ihtiyacı doğmaktadır. Vergi ihtilafı genellikle mükellefiyet, verginin tahsili ve cezalar hakkında vuku bulmaktadır. İhtilaf kelimesi yerine, bu kelimenin güncel ve yaygın kullanılan karşılığı olan “Uyuşmazlık” kelimesi kullanılacaktır (Akdoğan, 2009:149).

### **1.2. Vergi Uyuşmazlığını Doğuran Nedenler**

#### **1.2.1. Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılık**

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

### **1.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık**

“Kanunlar, yürürlük sürelerinde uyulması zorunlu, genel, soyut, sürekli ve yazılı hükümler olarak hangi işlemin nerede, kim tarafından ve nasıl yapılacağına ilişkin toplum genelini ilgilendiren aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanmak zorundadır. Buna göre; yasalarda belirtilen kararların hangi idari makam ve mercilerce alınabileceği konu itibarıyla yetki, bu yetkinin kullanılacağı süre dikkate alındığında zaman itibarıyla yetki, vergi dairesinin yetkisini kullanacağı coğrafi alan yer bakımından yetki” olup, bir idari işlemin ilgili kamu idaresi adına işlem yapma yetkisi olan görevli tarafından yapılabilmesi kişi bakımından yetki kullanımını ifade etmektedir. Vergilendirme işlemi sırasında verilen yetkinin kullanılması ile ilgili ortaya çıkabilecek bütün yanlışlıklar, yetki yönünden hukuka aykırılıkları meydana getirmektedir. Bu hukuka aykırılıklar mükelleflerle idare arasında uyuşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır (Armağan, 2007:162).

### **1.2.1.2. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık**

Sebep ögesi, vergi idaresini işlem icrasına yönelten erektir. Vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlem hukuka uygun olmalı ve gerçekliği kesin sebeplere dayanmalıdır. Hukuki neden, vergi idaresinin yürürlükteki güncel ve geçerli olan kanun hükmüne uygun işlem yapmasını; fiziki neden ise vergilendirmenin vukuu bulunduğu olayı ifade eder. Mali idarenin vergilendirme fiilini dayandırdığı nedenin fiziki fiile dayanmaması ya da fiili sebep mevcut olsa dahi kanundaki hükümle örtüşmemesi halinde sebep yönünden hukuka aykırılıktan bahsedilemez (Candan, 2006:24).

### **1.2.1.3. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık**

Vergiler hangi konu üzerinden alınıyorlarsa isimlerini de genellikle bu şekilde almaktadır. Doğru ve etkin bir vergilendirme açısından mükellefiyetten beklenen amacı ve hedefi de verginin ne üzerinden alındığı yani konusu göstermektedir. Verginin konusu yani ne üzerinden vergi alınacağı, kanun koyucunun takdirinde olup, kanunlarda gösterilmedikçe hiçbir olay ve fiil vergilendirilemeyeceği gibi, vergilendirme konusu esas alınarak, kıyas yoluyla diğer işlem ve ekonomik olayların vergilendirilme imkanı da yoktur (Akdoğan, 1997:20).

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

#### **1.2.1.4. Şekil ve Usul Yönünden Hukuka Aykırılık**

İdari işlemleri şekil yönünden ele aldığımızda ögesi, düzenlenmesi konusunda yetkili makam tarafından tercih edilecek yöntemi, yani işlemin hukuk sistemi içerisindeki biçimi ve işlemin fiziki varlığını ifade etmektedir (Candan, 2006:19).

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

#### **1.2.1.5. Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık**

Amaç unsuru, idarenin işlem ile ulaşmayı arzuladığı sonucun kendisidir. Amaçtan kasıt, idari işlemi gerçekleştiren kişinin, bu işlem neticesinde gerçekleşmesini istediği sonuç hususundaki niyeti ve düşüncesidir. Mali idari işlemlerde geçerli olan genel amacı, kamu yararadır. Kamu yararı dışındaki bir amaç gözetilmiş olması, gerçekleştirilen işlemi amaç ögesi bakımından hukuka aykırı hale getirir. Kamu yararı dışında farklı bir amaç güdülmesi ve bu doğrultuda herhangi bir vergi tarhiyatı yapılması halinde yetki saptırması gerçekleşmiş olur. Yetki saptırması, idarenin işlemlerindeki yetki yönünden olan bir aksaklıktan ziyade, hedeflenen gaye yönünden aksaklığı ifade eder. Yetkinin saptırılması hadisesinde işlemi gerçekleştiren kişi esas itibarıyla işlemi yapmaya yetkili bir kişi veya makamdır. Üstelik işlem usul ve şekil kurallarına uygun olarak yapılmasına rağmen, hukuka uygun olmadığı gerçeğini değiştirmez. Çünkü, yetkili makam işlemi gerçekleştirme konusundaki yetkisini kanunda öngörülen amaç için değil, farklı bir sonuca ulaşmak için kullanmıştır. İdari işlemin kamu yararı dışında bir amaçla yapılmış olması, idari işlemin iptalini ya da yok hükmünde sayılmasını gerektirir (Küçükaya, 2008:11).

Vergilendirme işleminin amaç unsurunu kamu yararı oluşturmakla birlikte, verginin yasallığı ilkesi uyarınca, vergi alacağının doğması, verginin alınması için yeterli olacağından, vergilendirme işlemlerinde amaç denetimi yapılmasına gerek yoktur. Çünkü; vergi kanunlarında gerekçe gösterilmesi gerekmektedir ve idarenin bu konuda herhangi bir takdir yetkisi yoktur. İdari işlem kanunda açık bir şekilde hükme bağlanmış ise, vergi idaresi işlemi yapmak zorundadır. Herhangi bir vergi olayında kanun, kamu yararının gerçekleşeceğini varsaymaktadır (Küçükaya, 2008:11).

Herhangi bir verginin tahsil aşamasına gelebilmesi için öncelikle belirli aşamalardan geçmesi gerekmekte olup, verginin vuku bulması yani vergiyi doğuran olayın oluşması, matematiksel hesaplamalarla tarh işlemin yapılması, bu işlemin mükellefe veya vergi sorumlusuna tebliğ edilmiş olması ve nihayetinde tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Tahsil aşamasına gelene kadar bazen vergi mükellefleri bazen de mali idarenin lehine ya da aleyhine bazı hatalar ortaya çıkabilmektedir. Vergi hataları düzeltme yoluyla ortadan kaldırılmaya çalışılmakta olup, vergi aslında veya vergi cezasında tamamen ya da kısmen sorun çözülmektedir. Hataların bu tarz işlemlerle çözülmeye çalışılması yani yargı yoluna başvurulmadan idari çerçevede uyumsuzluk ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2007:77).

### **1.2.2. Vergi Hataları İle İlgili Uyuşmazlıklar**

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

Hesap hataları; matrahtaki hatalar, verginin miktarındaki hata ve vergi mükerrerliğinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu yapılan hesaplama hatalarından ya da yanlış vergilendirmeden kaynaklanmış olabilir. Verginin tarh edilmesi esnasında yanlış oran uygulanması veyahut yanlış tarife üzerinden işlem yapılmış olabileceği gibi, mahsubu gereken tutarlar mahsup edilmemiş veya işlemlerde hatalar yapılmış



olabilir. Üzerinden vergi hesaplanacak olan tutarın yanlış tespiti ya da aynı matrah üzerinden mükerrer şekilde vergi alınmak istenmiş ya da ceza kesilmesi istenmiş olması hesap hataları hakkında verilebilecek örnekler olarak gösterilebilir (Bıyan, 2018:250).

Vergilendirme hataları ise; verginin mükellefi hakkındaki yani şahısta hata, mükellefiyette hata, verginin konusundaki hatalar ile vergilendirme dönemi ve muafiyet dönemindeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Buna ilaveten, verginin mevzuuna dahil olmayan ya da vergilendirme işleminden istisna tutulmuş olan servet, gelir, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi alınması veya tahsili ya da aleni olarak vergiden muaf kimselerden vergi alınmaya çalışılması, vergilendirme hatalarından mükellefiyete ilişkin hata olarak örnek gösterilebilir. Vergiden muaf olan bir kişi ve şirketten vergi alınması ise mükellefiyete ilişkin vergi hatalarındandır. Verginin gerçek yükümlüsünden ziyade farklı şahıs ya da tüzel kişilerden vergi talep edilmesi da vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmiş olması neticesinde, olması gerekenden eksik veya fazla vergi talep edilmesi de vergilendirmedeki diğer hatalar arasındadır (Öner, 2004:209).

### **1.2.3. Vergi Tarhiyatı İle İlgili Aykırılıklar**

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

### 1.2.4. Verginin Tahsili İle İlgili Aykırılıklar

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

- Ödeme emrinde belirtilen şekilde bir borcunun mevcut olmadığı,
- Borcunu kısmen ödediği,
- Zamanaşımına uğramış bir borç olduğu.

Ödeme emri belgesi hakkında itiraz yollarını kullanan mükellef, böyle bir borcu olmadığını ya da istenen tutar kadar borcu olmadığını, borçla ilgili olarak kendisine tebligat yapılmadığı, borcun zamanaşımına uğradığı gibi hususları ileri sürmesi uyuşmazlığın doğmasına neden olmaktadır (Oktar, 2013:395).

## 1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

### 1.3.1. İdari Çözüm Yolları

Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yolları, uyuşmazlık hakkında yargı mercilerine başvurulmadan önce idari aşamada konunun çözümüne yönelik uygulamaları içerir<sup>30</sup>. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözümü bazen vergi idaresi tarafından kendiliğinden yerine getirilebileceği gibi mükellefin kanunda belirtilen bazı haklarını kullanmak istemesiyle de gerçekleşebilmektedir. Hak kullanımı bir zorunluluktan ziyade tercihe dayanır. Mükellefler idari aşamadaki çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi doğrudan yargısal çözüm yolunu da tercih edebilirler. İdari aşamadaki çözümler arasında Vergi hataları hakkında düzeltme yapılması, cezalar konusunda yapılan indirimler, mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması, mükelleflere bazı konularda izahta bulunma imkanı verilmesi ile uzlaşma şeklindedir.

### 1.3.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme

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

- İlgili memurun hatayı bulması ve görmesiyle,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile, - Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile, -Mükellefin müracatı ile, hatalar ortaya çıkarılmaktadır.

Hesap hataları ve vergilendirme hataları (vergi cezaları açısından ise cezalandırma hataları) iki yolla düzeltilebilir. Bunlardan birincisi vergi idaresi tarafından hatanın re'sen düzeltilmesi iken ikincisi ise mükellefin ya da cezanın muhatabının başvurusu üzerine düzeltilmesidir (Candan, 2001:205).

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

#### 1.3.1.1.1. Hataların Re'sen Düzeltilmesi

Vergi hatasının re'sen düzeltilebilmesi için hatanın tereddüte yol açmayacak şekilde aleni ve kesin olması zaruridir. Yani hata bir vergi incelemesi ya da araştırma yapmadan çok çabuk anlaşılabilir olmalı ya da kanunun kelime anlamının yorumlanması haricindeki tekniklerin kullanılmasını gerektirmeden anlaşılabilir olması gerekir. Aynı zamanda hatanın tartışmalı bir konu olmaması gerekmektedir. Örneğin konu hakkında birbirine zıt yargı kararları olmaması gerekmektedir (Karakoç, 2007:581).

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

Mükellef lehine yapılan re'sen düzeltmelerde mükellefin geri alacağı bir para bulunması halinde düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde mükellefçe vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir. Bu süre hak düşürücü niteliktedir (Çapkın, 2011:28).

#### **1.3.1.1.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme**

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

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

#### **1.3.1.2. Pişmanlık ve İslah**

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

Pişmanlık ve ıslahtan beklenen amaç, mükellefleri vergi kanunlarının sert hükümleri karşısında güçsüz bırakmamak, hoşgörü ile davranılarak mükellefin vergiye karşı direncini kırmak ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaktır (Taşçı, 2010:17).

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

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

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

Madde de belirtildiği üzere, pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanabilmesi için mükellefin işlediği suçun vergi ziyayı doğurucu nitelikte olması gerekmektedir (Kırbaş, 2008:190).

Kanun koyucu mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmesi için bazı şartlar öngörmüştür (Öncel vd, 2006:221):

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

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

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

### **1.3.1.3. Cezalarda İndirim**

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

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

Cezalarda indirimden faydalanmanın bazı şartları mevcuttur. Bu şartların tamamının birlikte sağlanması gerekmektedir (Gerçek, 2013:131):

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

- Kanuni Sürede Ödeme Yapılması: Cezalarda indirim talep edildiğinde mükellef tarafından cezaların indirimden sonra kalan tutarı ve vergi asıllarının vadesinde ödeneceğinin taahhüt edilmesi ve vadesinde de ödenmiş olması gerekmektedir. Buna ek olarak 6183 sayılı AATUHK da belirtilen teminat türlerinden biri teminat olarak gösterilmek kaydıyla üç ay içerisinde ödenmiş olması da gerekmektedir.
- Vergi Aslı ve Cezasının Dava Konusu Yapılmaması: Ceza tutarında indirim talep edilecek olan ceza hakkında yargı yoluna müracaat etmemek yani dava açmamak uygulamanın diğer bir şartıdır. Cezaya dava açmayıp, sadece vergi aslına dava açılması da uygulamadan yararlanmaya engeldir. İhbarnamenin tebliğinden itibaren dava açılmış olmasına rağmen otuz günlük dava açma süresinin sonuna kadar avadan feragat edip cezada indirim talep etmek mümkündür.

Yukarıda belirtilen şartların tamamının birlikte sağlanması halinde

- Vergi ziyai cezalarında ilk defa olması kaydıyla yüzde ellisi, müteakiben kesilen vergi ziyai cezalarında ise cezanın 1/3 ü indirilir.
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise cezanın yarısı indirilir.

#### **1.3.1.4. İzaha Davet**

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

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

İzaha davet kurumunun, Vergi Usul Kanunu içindeki yeri itibariyle “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlığı altında düzenlendiği görülmektedir. Bu da kanun koyucunun izaha davet kurumunu cezaları kaldıran sebeplerden biri olarak kabul ettiğini göstermektedir. Ancak izaha davet, sadece daha az vergi ziyayı cezası kesilmesine imkan vermektedir (Rencber, 2018:146).

İzaha davet kurumu yukarıda bahsedilen niteliği ile VUK md. 376’da düzenlenen cezalarda indirim müessesesine benzemekte olup, ikisi arasındaki en temel fark ise dava açma hakkından feragat ilişkindir; cezalarda indirimde mükellef dava açma hakkından feragat ediyor olmasına rağmen, izaha davette herhangi bir haktan vazgeçme durumu yoktur (Yavaşlar, 2017:7).

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

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

Ön tespit şartları arasında ise; yükümlü hakkında başlanılmış olan bir vergi incelemesi olmaması ya da takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ve mükellef hakkında bir ihbar yapılmamış olması yer almaktadır. Bu şartların varlığı halinde ise mükellef tarh zamanaşımı süresi içerisinde izaha davet edilebilir. İdare tarafından mükellefe gönderilecek olan izaha davet yazısı akabinde vergi yükümlüsü tarafından on beş gün içerisinde gerekli izahatın yapılması gerekmektedir.



Yetkili makamların yaptığı ön tespit neticesinde vergi yükümlüsüne tebliğ edilen izaha davet yazısına istinaden vergi yükümlüsünün açıklamalarına ve gösterdiği delillere dayanan bu müessese mükellefin kendi beyanı doğrultusunda olduğu için hesaplanacak olan izahat zammı ve indirimli olarak kesilecek olan ceza haricindeki tarhiyatlara karşı ihtilaf oluşması mümkün değildir. Kesilecek olan indirimli ceza tutarı hakkında mahkemede dava açma seçeneği bulunmakta olup, uzlaşmaya başvuru imkanı da bulunmaktadır (Erdem, 2017:160).

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

Farklı bir anlatımla olaya bakacak olursak “vergi ziyayı yine hesaplanacak ancak % 80 eksik hesaplanarak indirimli ceza uygulama cihetine gidilmiş olunacaktır” (Biyar, 2016:49).

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

İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır”.

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

### 1.3.1.5. Uzlaşma

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

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

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

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde kanunda iki ayrı çeşidi belirtilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi incelemesi yapılmış olan mükellefler adına yapılacak tarhiyattan önce kullanılabilecek bir yöntemdir. Yani ön koşulu vergi incelemesi yapılmış olmasıdır. Diğer bir uzlaşma türü ise mükellefler adına yapılan tarhiyatlardan sonra gidilebilecek bir idari çözüm yolu olan tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Mükellefler idari çözüm yoluna gitmek zorunda değildir, bu sadece bir alternatif olup, yargı yoluna gidebilmenin ön şartı idari yolları tüketmek değildir. Mükellefler doğrudan yargı yolunu tercih etme hakkına da sahiptirler (Şenyüz vd, 2019:284).

### 1.3.2. Yargısal Çözüm Yolu

Mali idare ile yükümlü arasında meydana gelen vergisel ihtilafların idari yollarla çözümlenmesi barışçıl bir yöntem olmakla birlikte daha önce de değinildiği üzere birçok avantajları vardır. Fakat idari yollarla uyuşmazlığın çözümlenemediği durumlarda uyuşmazlığın çözümü için diğer alternatif olan yargı yoluna başvurulur (Şenyüz vd, 2019:284).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi vergi yargısı kavramını ortaya çıkarmaktadır. Türkiye’de vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiş olup, ayrı bir vergi yargısına gerek duyulmamıştır (Öncel vd, 2006:186).

Yargısal çözüm yolunda mali idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlık kesin olarak sona ermekle birlikte, diğer taraftan idarenin işlemlerinin yargısal denetimi de hukuk devletinin gereği olarak yerine getirilmiş olur. 1982 Anayasasıyla vergi hukukunda çok önemli değişiklikler yapılmıştır.

Vergi yargılamasında vergi mahkemeleri idare mahkemelerinin bir alt kolunu oluşturmakta olup, birinci derece yargı mercii olarak görev yaparlar. Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay üst mahkeme olarak görev yapmaktadır (Taşçı, 2010:19).

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

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

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

### **1.3.3. Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru**

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

Kamu denetçiliğinin kurulma amacı; “kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde,

hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmaktır.”

Vergilendirme işleminin de bir idari işlem niteliğinde olması hasebiyle ihtilaf konusu olan re’sen ve ikmalen tarhiyatlar ile idarece yapılacak tarhiyatlar ayrıca vergi ziyayı cezaları ve usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi de birer idari işlemdir. Kamu Denetçiliği Kurumu kamunun işlemleri hakkındaki şikayetleri inceleme konusu yapar. Devletin işleyişi idari işlemler ve idari eylemler şeklinde kendisini göstereceğinden dolayı vergi ihtilafları da doğal olarak Kamu Denetçiliği Kurumu’nun görev alanına girmektedir (Yüce ve Altunay, 2011:185).

Kamu denetçiliğinin görevi uyuşmazlıkları çözmekten ziyade yapılan şikayetleri incelemektir. Kamu Denetçiliğinin işlevi araştırma yapmak ve mümkün ölçüde tarafları uzlaştırmaktır. Kamu denetçiliği, uyuşmazlıkların çözümünde tarafları zorlayıcı bir yaptırım gücünden mahrum olması nedeniyle arabulucuya benzemektedir (Özbek, 2005:123).

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

Menfaat ihlalinin aranmayacağı konular ise aşağıdaki gibidir:

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

Yukarıda belirtilen ve yönetmelikte sıralanan hüküm uyarınca menfaati ihlal edilen herkesin yani gerek gerçek kişiler gerekse de tüzel kişilerin şikayet hakkı

bulunmaktadır. Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin vergi idaresinin işlemlerine karşı kamu denetçiliği kurumuna şikayet hakları bulunmaktadır.

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

Yargı kararlarının bile idare tarafından uygulanmadığı bir ortamda şikayet konusu olayla ilgili olarak öneri niteliğinde görüş bildirebilen bir kurumun kararlarının uygulanabilirliği zayıf olacaktır. Ayrıca menfaati ihlal edilen herkesin kuruma başvuruda bulunabiliyor olması da kurumun işlerliğini tıkayabilecek bir unsurdur (Hoş, 2014:305).

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

Kurumca incelenmeyecek şikâyet başvuruları:

- Mahkemelerde devam eden davalar veya mahkemelerce sonuçlandırılmış ihtilaflar hakkında Kamu Denetçiliği Kurumuna yapılan şikayetler incelenmez,
- Sebepleri, konusu ve tarafları aynı olup kurum tarafından incelenmekte olan ya da daha önce sonuçlandırılmış olan şikayetler hakkında Kamu Denetçiliği Kurumu'na yeniden yapılan şikayetler incelenmez,

- Belirli bir konu ile ilgisi olmayan şikayetler incelenmez,

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

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

Yargı yoluna başvuru yapabilmek için gereken süre içinde kuruma yapılan şikayet başvurusu, yargıya başvuru süresini durdurmaktadır. Şikayetin kurumca kabul edilmemesi neticesinde, yargıya başvuru süresi kurumun gerekçeli ret kararının ilgili tarafından tebellüğ edilmesinden itibaren durduğu yerden işlemeye devam etmektedir. İlgililerin mahkemeye dava yolunu kullanmak yerine Kamu Denetçiliği Kurumuna şikayet yolunu tercih etmeleri durumunda dava açma süresi tekrardan durmaktadır. Başvurunun reddedilmesi halinde ya da reddedilmiş sayılması durumunda yargı yoluna gitme süresi tekrar işlemeye başlamaktadır (Hatipoğlu, 2014:319).

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

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

#### **1.3.4. Aflardan Yararlanma**

Vergi affı, devletin tek taraflı bir işlem ile alacağından vazgeçmesidir. Vergi affı esas olarak vergi cezalarını sona erdirmekle birlikte bazen vergi cezalarının yanında vergi aslının bir kısmından da vazgeçilebilmektedir (Öncel vd, 2006:153).

Vergi afları objektif ve geneldir. Ülkemizde vergi aflarının çıkarılış biçimleri farklılıklar göstermektedir. Şöyle ki (Nas, 2008:116);

- Genel af kanunları içerisinde kendisine yer bulan vergi afları.
- Sadece vergi cezalarını kapsamına alan düzenlemeler.

- Sadece tür itibariyle belirli vergileri ve bunlara bağılı cezaları kapsayan af düzenlemeleri.

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

Enflasyon oranlarının yüksek olduğu dönemlerde, gecikme zammının enflasyon oranından daha fazla düşürülmesi, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere bir nevi af gibi fayda sağlamaktadır. Ancak söz konusu düzenlemelerin af niteliği taşıması için kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (Nas, 2008:117).

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

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

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMU

#### 2.1. Uzlaşma Kavramı

Uzlaşma; kelime anlamı olarak, uyuşmazlığın tarafları arasındaki düşünce veya çıkar farklılıklarını, tarafların verecekleri tavizlerle bertaraf ederek sulh ve mutabakata varmaktır (Akalin, 2009:1914).

Vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma ise; mali idare ile yükümlülerin (ya da ceza muhataplarının) birbirleri arasındaki ihtilafı, birbirleriyle görüşerek tartışarak ve gerekirse pazarlık ederek çözmeleri esasına dayalı bir müesseseyi ifade etmektedir (Edizdoğan vd, 2007:227). Uzlaşma vergi asılları ve bunlara bağlı vergi ziya cezalarına ilişkin ihtilafların yargı mercilerine götürülmeden idare ile mükellef arasında anlaşılmasıdır. Yani uzlaşma vergi uyuşmazlığının idari çözüm yöntemlerinden birisidir.

Uyuşmazlığın taraflarından vergi idaresi ile mükellefin uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradelerine dayanarak vergi miktarının veya bunlara bağlı vergi cezalarının anlaşıkları miktar üzerinden mükellef tarafından ödenmesidir (Aliefendioğlu, 1971:47).

Uzlaşmada tarafların serbest iradesi deyimi uzlaşma işlemi idari bir sözleşme olmaktan çıkarmaktadır. Şöyle ki; “Genel idari hizmetlerin yürütülmesi amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve sözleşmenin idare eden tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütülmesi görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de vermesiyle idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşmeyle bir tarafın idare olması dışında hiçbir benzerliği olmayan uzlaşma anlaşmalarına idari sözleşme yakıştırılması yapılması mümkün değildir” (Aliefendioğlu, 1971:47).

Yani vergi uzlaşmalarında taraflardan birisi olan idarenin vergi ve cezanın miktarı konusunda serbest iradesiyle belirleyeceği tutarı diğer tarafın yani mükellefin



serbest iradesiyle kabulü sonucunda uzlaşma gerçekleşir. Uzlaşmada önemli olan husus miktar konusunda anlaşmaya varılmış olmasıdır.

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

Uzlaşma geçici bir genel af kanunu değildir. Vergi hukukumuzda ayrı bir hüküm oluşturan sürekli bir kurumdur. V.U.K.'nda uzlaşma ile ilgili hükümlere anlaşmazlıkla ilgili hükümlerden önce yer verilmiş olması da kanun koyucunun uzlaşmaya verdiği önemin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir (Edizdoğan, 1986:43).

## **2.2. Uzlaşmanın Amacı**

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

Yabancı hukuk sistemlerinde de uzlaşma kurumuna benzerlik gösteren düzenlemeler mevcut olup, anlaşma, ön görüşme, ön anlaşma, görüşme gibi isimlerle uygulanmaktadır. Uzlaşma müessesesi Türk Vergi Hukukuna Almanya'dan esinlenilerek alınmıştır (Küçükkaya, 2008:67).

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

Kanunun gerekçesinden açık bir şekilde anlaşılacağı üzere uzlaşma müessesesinin temel olarak 3 amacı olduğu görülmektedir (Taşkan, 2007:131):

- Uyuşmazlıkların süratle çözülmesi ve mükelleflerin huzura kavuşturulması,
- Kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsili,

- Yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmek.

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

Uzlaşma esnasında mükellef sadece idarenin teklif edeceği vergi aslı ve ceza tutarları üzerindeki indirimi ve belirlenecek yeni tutarları kabul edip etmediği yönündeki beyanını dile getirmesi halinde bu durum uyuşmazlığın çözümüne katkıda bulunmayabilir. Daha doğrusu uzlaşmadaki temel amaç miktar üzerinde yapılan bir görüşme sonucunda uyuşmazlığın çözümü olmamalıdır. Kanunun gerekçesinde belirtilen amaçlar da sadece bu yönde olmayıp mükellefin huzura kavuşturulması da amaçlanmıştır. Kayıt dışı ekonominin yarattığı vergi kaybı da dikkate alındığında vergi idaresi kayıtlı bir mükellefin faaliyetine devam etmesini isteyecektir. Faaliyetinin devamlılığı göz önünde bulundurulmuş bir mükellefin uzun süre devam edecek olan mükellefiyeti süresi boyunca vergi dairesi ile arasında uyuşmazlık yaşamak istemeyeceği tabiidir. Bu nedenle mükellefin özel durumlarını ve ödeme gücünü dikkate alması gereken vergi idaresinin uzlaşma görüşmelerinde mükellefin uyuşmazlığa ilişkin yapacağı tüm açıklamaları dinleyip değerlendirmesi gerekir (Taşkan, 2007:132).

Verginin ve cezanın miktarı, sadece uyuşmazlığın ne şekilde çözüldüğü yani sonlandırıldığı ile ilgili olup, uyuşmazlığın bizzat kendisi değildir<sup>87</sup>. Mükellef yaptığı açıklamaların idare tarafından değerlendirilip uyuşmazlığın çözüldüğünü gördüğünde kendisini daha huzurlu hissedecektir.

Uzlaşmanın amaçları arasında sayılan diğer husus vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsilidir. Uyuşmazlık yargıya intikal ettiğinde kamu alacağı yargılama süreci sonuna kadar sürünceme de kalabilir. Yargının iş yükünün fazla oluşu da dikkate alındığında kamu alacağının tahsili yani hazineye intikal etmesi 1 yıl belki de daha uzun bir sürenin sonunda verilecek olan yargı kararına bağlı olarak gecikecektir. Üstelik bu süre zarfında idare yargı aşamasındaki kamu alacağını takip etmek için belirli bir iş gücü tahsis etmek ve yargılama giderlerine katlanmak zorunda kalacaktır. Yargılama süreci sonunda mükellefin haklı bulunması durumunda herhangi bir tahsilat

yapılamaması da olası sonuçlar içerisinde değerlendirildiğinde, kanunun amacı mükellef ile karşılıklı uzlaşma içerisinde uyumsuzluğu etkin bir yöntem ile çözüp alacağın bir kısmından vazgeçerek emek, zaman ve yargılama giderlerine katlanmadan devletin vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsilinin sağlanarak hazineye intikal ettirilmesidir (Küçükkaya, 2008:68).

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

### **2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

#### **2.3.1. Genel Açıklama**

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi neticesinde tanzim edilecek olan vergi inceleme raporu sonrasında fakat tarhiyattan önceki aşamada tarafların uzlaşabilmesi hedeflenmiştir. Mükellefle mali idare arasında gelecekte ortaya çıkması kesin olan ihtilaflar hakkında henüz ihtilaf ortaya çıkmadan uzlaşma sağlanabilmesi yolu açılmıştır. Bu idari çözüm aşamasına tarhiyat öncesi uzlaşma adı verilmiştir (Şenyüz vd, 2019:295).

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

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesi 3239 sayılı kanunun 33. Maddesiyle 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VUK Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bu tarihe kadar ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonrasında vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşma, Ek 11. madde ile tarhiyat aşamasından önceye alınarak uyumsuzluğun daha çabuk çözümlenmesi amaçlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2008:231).

3239 sayılı kanunun gerekçesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin amacı şu şekilde ifade edilmektedir: “376’ncı maddenin sonuna 205 sayılı Kanunla

eklenen bölümün ek 10.maddesinden sonra Ek 11. madde ilave edilmiştir. Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefle idare arasında görüş ayrılıklarına düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur.”

“Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile usullerinin yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır” (Özyer, 2003:826).

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

VUK’ nun Ek 11. maddesi son fıkra hükmü uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. 3239 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinin ardından 16.02.1987 tarihinde yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile bu müesseseye işlerlik kazandırılmıştır (Edizdoğan vd, 2007:228). Zaman içerisinde söz konusu yönetmelikte 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla çeşitli değişiklikler yapılmıştır. TÖU yönetmelikleri 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı yönetmeliğin 22. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu yönetmelikle TÖU müessesesinin uygulanma şekli yeniden düzenlenmiştir.

### **2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı**

VUK’ nun Ek 11. maddesine istinaden çıkarılan TÖUY çeşitli kanunlarla değiştirilmiş olup, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teşkilat yapısındaki değişikliğe istinaden yayımlanan 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı TÖUY’

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

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını belirten bu açıklamalardan yola çıkılarak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu ve kapsamı; tarhiyat yöntemi, vergi ve cezanın nev’i bakımından ele alınıp incelenebilir (Edizdoğan vd, 2007:229).

### **2.3.2.1. Tarh Yöntemi Bakımından**

VUK’ nun Ek 11 inci maddesine göre, “vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır”. Vergi incelemelerine istinaden düzenlenen vergi inceleme raporlarında VUK’ nun 29 ve 30. maddeleri gereğince tarhiyat önerilmektedir. Bunlar ikmalen ve re’sen vergi tarh yöntemleridir.

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

VUK 30. maddede yer alan “re’sen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında

belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır”. Re’sen vergi tarhiyatını gerektiren durumların mevcudiyeti halinde tespit edilmiş olan matrah veya matrah farkları şayet takdir komisyonları tarafından takdir edilmişse bu durumda da, yapılacak olan tarhiyatlar TÖU kapsamına girmeyecektir. Re’sen vergi tarhiyatı yapılmasını gerektiren sebeplerin vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi sonucu yapılacak olan tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar TÖU kapsamındadır.

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

Yapılan açıklamalar doğrultusunda takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlar üzerine tarh edilen vergi ve kesilen cezalar, inceleme raporuna dayanmayan ikmalen tarhiyatlar, idarece yapılan tarhiyatlar, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar ve pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilen cezalar TÖU kapsamına girmemektedir (Özyer, 2003:827).

### **2.3.2.2. Vergi Türü Bakımından**

TÖU yönetmeliğinin kapsam başlıklı 2. maddesinde belirtildiği üzere “Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar” ibaresinden anlaşılacağı üzere Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ile ilgili olarak vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyatlar TÖU kapsamındadır (Edizdoğan vd, 2007:230).

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

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

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

### **2.3.2.3. Ceza Türü Bakımından**

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

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak cezaların TÖU kapsamına alınabilmesi için işlemin dayanağı vergi incelemesi olmalıdır (Kızılot ve Kızılot, 2008:233).Takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden kesilen cezalar, pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle kesilecek cezalar, yoklamaya yetkili memurlar tarafından yoklamalar esnasında kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları, vergi tarhi ve ceza kesilmesini gerektirmeyen tespitler, mükelleflerin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verdikleri beyannamelere istinaden kesilen cezalar ile veraset ve intikal vergisinde ortaya çıkarılan servet farkları TÖU ya konu edilemezler (Edizdoğan vd, 2007:231).

### **2.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Koşulları**

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

dayanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise bu gerekçelere de yer verilmeyerek, kapsama giren hallerde isteyen her mükellefin başvuru yapabileceği bir müessese haline getirilmiştir (Vardal, 2009:61).

#### **2.3.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları**

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

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

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

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

olmak üzere üç başlık altında belirtilmiştir".

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

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



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

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

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

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

“Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir.” Gelir İdaresi Başkanlığı komisyonların kurulacağı yerleri, yetkili oldukları alanları, komisyon üyelerini ve sekretarya görevlilerini belirlemektedir.

iii) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, gerek duyduğu durumlarda uzlaşmanın bölgesel düzeyde yapılmasını sağlayabilmektedir. Bu durumda komisyon üyeleri Grup Başkanlığı tarafından belirlenmektedir.

### 2.3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci

#### 2.3.5.1. Uzlaşma Talebi, Süresi ve Şekli

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

Uzlaşma taleplerinin vekil aracılığıyla yapıldığı durumlarda uzlaşma talep dilekçelerinin ekinde noterde düzenlenmiş olan vekaletname örneğinin de eklenmesi gerekmekte olup, vekaletname içeriğinde uzlaşma talep edecek olan kişinin uzlaşma talebine yetkili olduğu, uzlaşma görüşmelerine katılmaya ve uzlaşma sonucundaki tutanağı imza yetkisinin olduğu da açıkça belirtilmelidir. Uzlaşma talep dilekçeleri için herhangi bir şekil şartı mevcut değildir. Uzlaşma talep dilekçesi şahsen verilebileceği gibi iadeli taahhütlü posta yoluyla da gönderilebilir. Uzlaşma talep dilekçesinde geçerli bir sebep veyahut mazeret vb. belirtme şartı yoktur (Özyer, 2003:833).

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

Tüzel kişiliğe sahip şahıs ortaklıklarında (kolektif şirket ve adi komandit şirketlerde) uzlaşma talep dilekçelerinde tüm ortakların uzlaşma talep ettiklerine dair imzalarının bulunması gerekir aksi halde uzlaşma talebi kabul edilmez (Kızılot ve Kızılot, 2008:236). Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkla ilgili olarak tasfiye memurlarının da şirketi temsile yetkili kişi olmasından hareketle bunların da tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabileceklerine karar vermiştir. Buna ek olarak uzlaşma talebinin kanuni temsilci vasıtasıyla yapılması halinde kanuni temsilci bunu bizzat yapabileceği gibi iradi temsilcisi aracılığıyla da yapabilir. Bu durumda kanuni temsilci

için aranan noter onaylı vekaletname iradi temsilci için de aranan bir koşuldur (Küçükaya, 2008:259).

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

Mükellefler haklarındaki incelemeden haberdar olmamaları halinde inceleme elemanı tarafından mükelleflere uzlaşma davet yazıları gönderilir ya da nezdinde inceleme yapılan mükelleflere de uzlaşma isteyip istemedikleri sorularak inceleme tutanağına geçirilir. Fakat incelemenin sonuçlandığı ve incelemeye ilişkin son tutanağın düzenlendiği tarihte tarh zamanaşımı süresinin bitmesine üç aydan az bir süre kalmış ise mükelleflere uzlaşma isteyip istemedikleri sorulmaz ve incelemeden haberdar olmayan mükelleflere uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısı gönderilmez.

Uzlaşma görüşmesinin hangi tarihte ve nerede yapılacağı mükellefe yazılı olarak bildirilir. Bu durumda vergi incelemesine ait raporun bir örneği davet yazısına eklenmelidir. Uzlaşmaya davet yazısı posta yoluyla ya da görevli tarafından tebliğ edilir. İnceleme elemanı tarafından da tebligat yapılabilir (Kızılot ve Kızılot, 2008:238).

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

Mükellefin kayıtlarda mevcut adresine gönderilen uzlaşma davetiyesinin ulaşmayarak geri gelmesi halinde de uzlaşma temin edilememiş sayılır. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma davetini kabul etmeyerek diğer haklarını kullanabilmesi için, daveti kabul etmediğini tarhiyat öncesi görüşme gün ve saatinden önce yazılı olarak

incelemeyi yapana veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bildirmesi gerekir (Özyer, 2003:834).

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

### **2.3.5.2. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi**

Vergi incelemeleri sonucunda, uzlaşma toplantısında görüşülecek olan tarhı istenen vergiler ve kesilecek ceza tutarları, inceleme elemanınca tarafından tanzim edilecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Eğer uzlaşma günün 15 günden daha önce bir tarih olarak belirlenirse inceleme raporu söz konusu tarihten önce mükellefe tebliğ edilmektedir. Aynı zamanda bu arapor bir taslak rapor olarak da düzenlenebilmektedir.

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

### **2.3.5.3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağı Düzenlenmesi**

#### **2.3.5.3.1. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması**

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

Uzlaşma toplantılarına komisyonu üyelerine ek olarak mükellef temsilcisi de katılabilir. Uzlaşma görüşmelerine katılabilecek olan mükellef temsilcisi mükellefin faaliyet türü itibarıyla kayıtlı olduğu meslek odası ya da 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubudur. Söz konusu kişilerin uzlaşma görüşmelerine katılması mükellefin talebi doğrultusunda gerçekleşir. Temsilcilerin toplantıda hazır olup olmadığı uzlaşma görüşmelerinin geçerliliği üzerinde etkisi yoktur. Temsilciler toplantıda görüş açıklayabilirler, toplantı neticesinde düzenlenecek uzlaşma tutanakların imzalamazlar ve şerh koyamazlar (Özyer, 2003:835).

“Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder”. “Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir” (Kızılot ve Kızılot, 2008:240).

Uzlaşma toplantıları idare ile mükellef arasında pazarlık tarzında gerçekleşmekte olup, genel eğilim tarh edilmek istenen vergi aslı üzerinde bir indirim yapılmaması ve cezalarda %90 a varan indirim yapılmasıdır. Ceza tutarları üzerinde yapılan büyük oranlı indirimin gerekçesi olarak da, eğer mükellef VUK 376. madde gereğince cezalarda indirim talep etmiş olsaydı zaten vergi ziyayı cezalarının ilk defada % 50 sinin ikinci defa ve sonrasındakilerin 1/3 ünün silinecek olması gösterilmektedir. Gecikme faizlerinin yüksek oluşu da dikkate alınarak tarhiyatın ilgili olduğu dönem eğer uzlaşmanın yapıldığı tarihten dört beş yıl gibi geride kalan bir dönem ise bu durumda bazen vergi asıllarında da indirim gidildiği görülmektedir. Fakat vergi aslındaki indirim konusunda tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına göre daha katıdır (Özyer, 2003:835).

### **2.3.5.3.2. Uzlaşmanın Sağlanması Halinde Tutanak**

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

Uzlaşma tutanağında şu hususlara yer verilir;

“Mükellefin adı soyadı / unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası, İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,

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

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

### **2.3.5.3.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Sağlanamaması Halinde Tutanak**

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

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

Tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunan mükellefin kendi isteği dışında gelişen olaylar (mücbir sebep) nedeniyle, uzlaşma görüşmesinin gerçekleşmemesi durumunda, uzlaşmanın sağlanamadığı gerekçesiyle, cezalı tarhiyat yapılamaz (Kızılot ve Kızılot, 2008:241).

### **2.3.5.4. Kısmi Uzlaşma Talep Edilmesi**

4369 sayılı Kanun ile vergi hukukumuzda getirilen önemli yeniliklerden birisi de matrah ya da vergi farkının bir kısmı ile ilgili uzlaşmaya başvurulmasına olanak sağlayan kısmi uzlaşmadır. Uzlaşmaya konu olan verginin matrahının kısımlara ayrılabilirdiği durumlarda mükelleflere kısmi uzlaşma imkanı tanınmıştır. İnceleme

raporunda tarh edilmesi önerilen matrah farklarından mükellefçe talep edilen kısım için TÖU yapılmasına imkan tanınmıştır (Özyer, 2003:836).

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

Kısmi uzlaşma talebinin re'sen ve ikmalen tarhiyata konu yapılan vergiler itibariyle yapılması şart değildir. Mükellef inceleme raporunda önerilen tarhiyatın konusu hangi tarh yöntemine göre yapılmış olursa olsun matrah farklarının bölünebildiği kısımlar için ayrı ayrı uzlaşma talep edebilir. Kısmi uzlaşmaya konu matrah farklarına ilişkin olarak, gelir vergisinin hesaplanması sırasında diğer matrah farkları dikkate alınmaksızın GVK' nun 103. maddesindeki tarifeye göre vergi hesaplanacaktır (Özyer, 2003:836).

#### **2.3.5.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kesinliği**

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenecek tutanaklar kesin olup, gereği vergi dairelerince yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Mükellefler uzlaşma sağlanan cezalar hakkında VUK' nun 376. maddesindeki cezalarda indirim hükümlerinden faydalanamazlar ve bu hükümlerin uygulanmasını talep edemezler. Ancak uzlaşmanın geçerli olması için gereken şartların ihlali halinde uzlaşma da geçersiz olacaktır. Uzlaşma kapsamı dışında kalan vergi ve cezalar hakkında uzlaşma sağlanmış olsa dahi uzlaşmanın kesinliğinden söz edilemeyecektir.

Uzlaşma görüşmelerinin yetkisiz bir temsilci ile gerçekleştirilmiş olması halinde, yetkisiz temsilcinin yapmış olduğu işlemlerin mükellef tarafından kabul edilmesi halinde uzlaşma geçerli olacaktır. Mükellef tutanaktaki uzlaşılmış olan vergi ve ceza tutarlarını kabul ederse uzlaşmanın geçerli olacaktır. Bu durumda yetkisiz

temsilcinin imzaladığı tutanağı kabul ettiğine dair mükellefin yazılı olarak bildirimde bulunması gerekir (Özyer, 2003:838).

### **2.3.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmelerinde Ortaya Çıkabilecek Durumlar ve Sonuçları**

#### **2.3.6.1. Uzlaşmanın Sağlanması**

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

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmış olması halinde usule uygun olarak düzenlenmiş tutanaklar karşı tarafça tebellüğ edildiğinde kesinlik kazanır. Bu tutanakların ilgili vergi dairesi veya başka bir merci tarafından onaylanması söz konusu değildir. Vergi dairesi kendisine ulaşan tutanağın gereğini yerine getirmek zorundadır. Uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarını gösteren uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer (Edizdoğan vd, 2007:239).

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

Üzerinde uzlaşılmış olan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz, çünkü ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili için 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılmış olması veya uzlaşma talep edilmiş olması zamanaşımını durdurmaz (Kızılot ve Kızılot, 2008:243).

Kısmen uzlaşma sağlanmış olması halinde üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve ceza tutarları için uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşmanın sağlanması halinde mükellef veya ceza sorumluları üzerinde uzlaşılan ceza tutarları hakkında VUK’ nun 376. maddesi hükmü gereği cezada indirim talep edemezler. Uzlaşılan vergi ve cezalar ile ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemeyecekleri gibi bu



hususlar hakkında yargı yolu kapalı olduğu için dava açamazlar ve hiçbir mercie şikayette bulunamazlar. Üzerinde uzlaşılacak vergi miktarına VUK' nun 112. maddesi uyarınca verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır (Edizdoğan vd, 2007:240).

### **2.3.6.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

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

Danıştay bu konuda; mükellefin yeni adres bildiriminde bırakmadan vergi dairesi kayıtlarında mevcut olan adresini terk etmiş olması nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin tebliğ edilemeyerek geri gelmesi ve yeni adresinin saptanamaması durumunda uzlaşmanın temin edilememiş sayılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2008:245).

### **2.3.6.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Vaki Olmaması)**

1.10.2011 tarih ve 28101 sayılı TÖUY' nin 16. maddesinin 3. Bendinde uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın sağlanamamış olması ayrı olarak değerlendirilmemiştir. Her iki durumunda da uzlaşmanın sağlanamamış olması olarak hüküm teşkil edeceği belirtilmiştir (Özyer, 2003:837).

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

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde vergi inceleme raporu ile uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın bir örneği vergi dairesine gönderilir ve vergi incelemesinde bulunan matrah ve matrah farkları üzerinden hesaplanan vergi asılları ile vergi ziyai cezası hakkında işlem yapılır. Vergi inceleme raporunda belirtilen tutarlar VUK' nun 30. maddesine göre re'sen takdir edilmiş sayılacağından vergi dairesince tarhiyat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Tarhiyat işlemi vergi inceleme raporunda yapılmış olduğundan ve uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın bir örneği mükellefe uzlaşma toplantısında tebliğ edildiği için vergi dairesi tahakkuk etmiş olan vergi ve cezalar için ihbarname düzenleyerek mükellefe gönderecektir (Şenyüz vd, 2019:287).

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellefler vergi inceleme raporunda tarh edilmiş olan tutarlar için tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamazlar. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellef veya ceza sorumlusu vergi aslını ödemiş olmak kaydıyla cezalar konusunda VUK' nun 376. maddesinden yararlanabilir. Ya da vergi ve ceza ile ilgili olarak dava açabilir (Edizdoğan vd, 2007:240).

Mükellefler vergi ve ceza ihbarnamelerini tebellüğ ettikleri tarih sonrasındaki 30 günlük süre zarfında dava açabilirler. Dava açma süresinin başlangıcı uzlaşmanın vaki olmadığı dair tutanağının imzalandığı tarih değildir. Mükellefler dava açmak için vergi ve ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğ edildiği tarihten sonraki 30 günlük süre zarfında dava açabilecekleri gibi 30 günlük bu süre içerisinde uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ettiklerine dair yazılı bir dilekçe ile vergi dairesine başvurabilirler (Kızılot ve Kızılot, 2008:246).

Mükellefe uzlaşma komisyonunun teklifini düşünme fırsatı veren bu 30 günlük sürenin sonuna kadar uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanakta yer alan uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ettiğine dair mükellefin yazılı başvuru yapmış olması halinde vergi asılları üzerinden VUK' nun 112. maddesi gereğince hesaplanacak olan gecikme faizi verginin normal vade tarihinden yazılı başvurunun yapıldığı tarihe kadar hesaplanacaktır (Özyer, 2003:838).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 120. maddesi 3. fıkrasında "Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilir. Ancak gecikme faizi ve ceza

tahsil edilir.” hükmü gereğince mahsup dönemi geçtikten sonra yapılan vergi incelemelerinde mükellef uzlaşma imkanından yararlanmadıkça geçici verginin aslı kesinleşmiş olmayacağından terkin edilemeyecektir. Bu nedenle mükelleflerin uzlaşma taleplerinde geçici vergi asılları hakkında talepte bulunmaları uzlaşma sonucunda vergi asıllarının terkin edilmesini sağlayacaktır. Vergi asılları üzerinden uzlaşma komisyonlarınca yapılacak olan indirimler sonucunda geçici vergi asılları üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizi tutarı da azalacağından bu hususun dikkate alınması gerekir (Kızılot ve Kızılot, 2008:248).

## **2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

### **2.4.1. Genel Açıklama**

Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellefin bir araya gelerek anlaşması yoluyla çözümlenmesidir. Uzlaşma ile vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gidilmeden çözümlenmiş olmaktadır. Vergisel konular dışındaki uzlaşmalarda görüldüğü üzere, taraflar karşılıklı tavizler vermekte ve bazı haklardan vazgeçmekte, fakat diğer taraftan bazı faydalar elde etmektedirler (Kırbaş, 2008:180).

Vergi uyuşmazlıklarında idareyi ve mükellefleri uzlaşma yapmaya yönlendiren temel amaç uyuşmazlığı bir an evvel ve en düşük maliyetle çözüme kavuşturmaktır. Vergi idaresi açısından olaya bakıldığında, idare tahsili gereken vergi ve bunlar hakkındaki cezaların bir kısmından vazgeçmekle birlikte vergi alacağını daha hızlı tahsil ve mükellefler tarafından açılan davaları takip etme yükünden kurtulmaktadır. Mükellefler ise dava açma yoluna gitselerdi vergi ve cezaların tamamından kurtulabilme imkanından vazgeçerek tarh edilen vergi borcu ve cezaları olduğundan daha az miktarda ödeme olanağına kavuşmaktadır. Mükelleflerde uzlaşma uygulaması sayesinde zaman ve masraf kaybına neden olan vergi davalarını takip etme külfetinden kurtulmuş olmaktadır (Kırbaş, 2008:184).

Türk vergi sistemimize ilk defa 1963 yılında 205 sayılı kanun ile eklenen uzlaşma müessesesi tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgilidir. 11.12.1985 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3239 sayılı kanun ile 213 sayılı VUK’ na eklenen Ek 11. madde ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle 205 sayılı kanunla VUK’ na eklenen Ek 1-10. maddeler ile düzenlenen uzlaşma müessesesi tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesiyle

ilgili olup 4369 sayılı yasa ile uzlaşma müessesesinde yeni düzenlemeler yapılmış olup, Ek 2,3,4 ve 5. maddeler kaldırılarak Ek 1. madde bu maddeleri de içerecek şekilde değiştirilmiştir. 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenen VUK' nun Ek 1. maddenin son paragrafında yer alan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı uzlaşma yönetmeliğini çıkarmıştır. Söz konusu yönetmelikte çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmış olup, yapılan değişikliklerin yer aldığı yönetmelikler ise şu şekildedir. 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı yönetmelik ile yapılan en önemli değişiklik yönetmeliğin 2. maddesine eklenen parantez içi hüküm ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK' nun 344. maddesi üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Söz konusu 23600 sayılı Uzlaşma Yönetmeliğinin amaç başlıklı 1. maddesinde “Bu yönetmelik, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.” hükmünden de anlaşılacağı üzere VUK 376. maddeden sonra düzenlenen Uzlaşma Başlığı altında kalan Ek 1. madde tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmayı tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran nokta ise; tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalara ilişkin olması fakat ortada henüz bir tarhiyat olmamasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan bahsedilebilmesi için, tarh edilmiş bir vergi ve/veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekir. Vergi daireleri düzenledikleri vergi ve ceza ihbarnamelerini mükelleflere veya ceza sorumlularına tebliğ ederler (Küçükkaya, 2008:126).

Uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma en çok başvuru uzlaşma şekli olup, genellikle uzlaşma denince akla tarhiyat sonrası uzlaşma gelmektedir. Bu nedenle Tarhiyat Sonrası Uzlaşma “Genel Uzlaşma” olarak adlandırılmaktadır (Edizdoğan vd, 2007:240).

#### **2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı**

VUK' nun Ek 1. maddesinin son paragrafında uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir hükmündeki yetkiye

dayanarak, Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliğinin Kapsam başlıklı

2. maddesinde “Bu yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza hariç) girer ” şeklindeki düzenlemeyle Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın kapsamı ve konusu belirtilmiş olmaktadır.

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

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

213 sayılı VUK’ nun 20. maddesinde vergi tarhının tanımı yapılmış olup; “Verginin tarhi, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir”. Bu tanımlamada tarhiyatın miktar tespitine yönelik idari bir işlem olduğu vurgulanmıştır.

Vergi idaresinin vergi borcunu mükellefin malvarlığına yüklemesi yani vergi alacağı hakkında takibe başlayabilmesi tarh işleminin yapılmasına bağlıdır. Bu nedenle verginin tarhi biçim yönünden icrai nitelik taşır (Küçükaya, 2008:129).

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

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

#### **2.4.2.1.1. Beyana Dayalı Tarhiyat ve Uzlaşma**

Mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarını en iyi kendilerinin bileceği anlayışına dayanan bu tarh yöntemine mükelleflerin kendi kendilerini vergilendirme yöntemi de denilmektedir. Bu yöntemin en önemli özelliği, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamamasıdır ki bu durum kimsenin kendi bildiriyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir sonucu olmaktadır (Biyar, 2016:142). Beyana dayalı tarhiyatın TSU kapsamı dışında kalmasına gerekçe gösterilen de bu husustur.

VUK' nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden vergi kanunlarına uygun olarak yapılan tarhiyatlara karşı dava açamayacakları ancak yapılan tarhiyatta bir vergi hatasının bulunması halinde mükelleflerin dava yoluna gidebilecekleri belirtilmiştir. Beyana dayalı tarhiyatlara karşı dava açılmayacağı kuralının ikinci istisnası ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde belirtilen ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara karşı dava açılabilirliği (Karakoç, 2007:223).

Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilen beyannamede VUK' nun 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen türde bir vergi hatasının yapılması halinde hata, vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilebileceği gibi mükellefin talebi üzerine de idare tarafından düzeltilebilir. Ancak, idarenin vergi hatası bulunmadığı düşüncesiyle talebi reddetmesi ya da mükellefin aleyhine re'sen düzeltme yapması halinde, mükellefin şikayet ve/veya dava açma yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır. Bu itibarla, vergi hataları ile sınırlı kalmak koşuluyla, beyannameye dayanılarak yapılacak tarhiyatlarında TSU kapsamına girmesi gerekmektedir (Küçükaya, 2008:131).

#### **2.4.2.1.2. İkmalen Tarhiyat ve Uzlaşma**

İkmalen vergi tarh edilmesi daha önce yapılmış olan bir tarhiyata ek olarak yapılan ya da tamamlayıcı vergi tarhiyatı olarak adlandırılan idari bir işlemdir (Öncel vd, 2006:97). İkmalen vergi tarhiyatı VUK' nun 29. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh edilmesidir.”

İkmalen vergi tarhiyatı için gerekli olan şartları şu şekilde sıralamak mümkündür (Özyer, 2003:81):

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

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

#### **2.4.2.1.3. Re'sen Tarhiyat ve Uzlaşma**

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

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

Mükellefler bu yükümlülüklerini kanuna uygun şekilde yerine getirmezlerse yani, belge, kayıt ve defterleri sağlıklı bir inceleme yapmaya müsait olmaması halinde (ihticaca salih olmaması) mükellefin beyanının doğruluğu karinesi çökmekte olup, bundan dolayı mali idare için matrahın re'sen takdir edilmesi ve verginin de re'sen tarhı yolu açılmaktadır (Kaneti, 1989:119).

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

- Vergi beyannamesinin süresi geçtiği halde verilmemiş olması,

- Kanuni veya ek sürelerde verilmiş olmakla birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş olması,
- Kanuni defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya incelemeye ibraz edilmemesi,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması,
- Kanuni defterler ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,
- Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavire imzalatırılması zorunlu olan beyanname ve ekleri imzalatılmamış ve tasdik kapsamındaki konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi.

VUK re'sen takdir nedenlerini tadat ettiği için söz konusu maddede sayılan durumlar dışında re'sen tarhiyat yapılması mümkün değildir (Özyer, 2003:84).

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

#### **2.4.2.1.4. İdarece Tarhiyat ve Uzlaşma**

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

İdarece Tarh yöntemini diğer tarhiyat usullerinden farklı kılan husus, idare tarafından yapılan tarhiyat yönteminin beyan esasının uygulanmadığı hallerde uygulanıyor olmasıdır (Öncel vd, 2006:99). İdarece tarhiyat götürü usulde vergilendirilen mükelleflerde uygulama alanı bulmuştur. GVK' nun 109. maddesine göre “vergi karnelerini tarh zamanı içinde bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederek



vergilerini tarh ettirmeleri gereken diğer ücretlilerin tarhiyat yapılması için zamanında müracaat etmemeleri halinde idarece tarhiyat yapılması gerekecektir”. Fakat yapılacak olan tarhiyat yoklama fişine istinaden yapılır. Aksi halde öteden beri diğer ücretli olarak vergilendirilen bir mükellefin vergisini tarh ettirmek için müracaat etmemesi halinde mükellefe idarece tarhiyat yapılamaz. Yoklamaya yetkili olanlarca mükellefin faaliyetine devam ettiğine dair tespitin yapılması üzerine tutanak düzenlenmesi neticesinde idarece tarhiyat yapılabilecektir (Özyer, 2003:102).

İdarece tarh yönteminde, tarh edilecek olan verginin matrahı kanunen belli edilmiş olup, bu matrahın tüm mükellefler yani mükellef grupları için aynı tutarda olması, aynı konumda olan mükelleflerin aynı tutar vergiyi ödemesine neden olacaktır. Aynı konumda olan mükelleflerden kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin uzlaşmadan yararlanması halinde ödevlerini yerine getirenlere göre daha az vergi ve ceza ödeme imkanına kavuşması uzlaşmadan yararlanan ve yararlanmayanlar arasında eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkaracaktır (Nas, 2008:72).

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

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

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

VUK madde 1’de kanunun kapsamı içine gecikme zamları da girmesine rağmen gecikme zammı vergi tahakkuk ettikten sonra hesaplandığı için TSU kapsamına girmeyecektir. Verginin normal vade tarihinden kesinleştiği tarihe kadar

hesaplanacak olan gecikme faizleri de TSU kapsamına girmemektedir, çünkü verginin kesinleşmesi TSU'nun sağlanması veya TSU vaki olmaması halinde dava açma süresinin dolması ile gerçekleşecektir (Küçükkaya, 2008:139).

Kendiliğinden beyan edilenler ile pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi nedeniyle tahakkuk eden vergi asılları da TSU kapsamı içine girmeyecektir (Özyer, 2003:10). TSU yönetmeliği 4/f maddesindeki vergi tanımı içerisinde fonlara da yer verilmiş olmasına rağmen fon kesintileri hakkında söz konusu fonun düzenlendiği kanunda VUK'a atıf yapılmış olması ve Maliye Bakanlığı tarafından uzlaşmaya konu edilebileceğinin kararlaştırılmış olması gerekir (Candan, 2001:277).

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

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

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

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

#### **2.4.2.3.1. Uzlaşma Konusu Olan Cezalar**

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

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

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

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

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

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

#### **2.4.2.3.2. Uzlaşma Konusu Dışında Kalan Cezalar**

VUK' nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık fiilleri nedeniyle kayba uğratılan verginin üç katı tutarında kesilecek olan vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları TSU kapsamı dışındadır.

VUK' nun 336. maddesi uyarınca usulsüzlük ile vergi ziyayı suçunun birleşmesi halinde, miktar olarak en ağır olan cezanın kesilmesi gerekmekte olup, bu şekilde kesilen usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına girip girmeyeceği tartışmalıdır (Edizdoğan vd, 2007:243).

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

Fakat Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin vergilendirme bölümü 246. maddesinde vergi mahkemesi kararları üzerine, karara dayanılarak vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellef ve ceza muhatabına tebliğ edileceği belirtilmektedir (Küçükkaya, 2008:145).

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

VUK' nun 376. maddesinde kanunlaşmış olan cezalarda indirim uygulamasından yararlanılmış olan cezalar hakkında da uzlaşmadan yararlanılması mümkün değildir (Candan, 2001:286).

### **2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Koşulları**

TSU' ya başvurabilmek için, ilgili vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmiş, ceza kesilmiş ve mükellefe ihbarnamenin gönderilmiş olması ve mükellef tarafından tebliğ edilmiş olması gerekir. Ayrıca mükellef veya ceza sorumlusu tarafından aynı tarhiyata ilişkin olarak TÖU talebinde bulunulmamış olması gerekir (Edizdoğan vd, 2007:244).

VUK' nun Ek 1. maddesine göre, tarh edilen verginin ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezasının tarh yöntemi ve miktarı bakımından uzlaşmaya konu edilebiliyor olması bu verginin veya kesilen cezanın tahakkuk edecek miktarı

hakkında mükellef veya ceza sorumlusu ile vergi idaresinin uzlaşabilmeleri için yeterli değildir. Buna ilaveten uzlaşma başvurusunda bulunan kişinin VUK Ek 1. madde de yer alan ve vergi kaybının nedeni olarak ileri sürülebilen durumlardan en az bir tanesinin meydana geldiğini ileri sürmesi ve komisyon tarafında da bu hususun kabul edilmesi gerekir (Candan, 2001:288).

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

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

Kanunda sayılan tüm bu hususlar, kasıt unsuru taşımayan hallerdir. Bu sayılanlar dışında bir sebeple TSU ya başvuru yapılamaması gerekirken, uygulamada idare tarafından uzlaşmanın amacı da göz önünde bulundurularak oldukça esnek davranıldığı ve şartlara bakılmaksızın her türlü halde uzlaşma yapıldığı görülmektedir (Edizdoğan vd, 2007:245).

#### **2.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları**

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

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

Komisyonların yetki sınırları belirlenirken tutarların komisyon tarafından uzlaşılabilir vergi tutarı itibarıyla belirlenmiş olması ceza tutarlarının komisyon tespitinde göz önünde bulundurulmaması şeklinde netice doğurmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 2000/3 Sıra No.lu VUK İç Genelgesinde; “mükelleflerin sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunması halinde dahi yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde kalıyorsa, kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebinin bu komisyonda görüşüleceğini ifade etmiştir”. Bundan dolayı komisyon tespit edilirken vergi aslı ve ceza bir arada olsa dahi sadece vergi aslı tutarına bakılarak karar verilmesi icap etmektedir. Yapılmış olan tarhiyat hangi dönemle ilgili olursa olsun komisyon tespiti uzlaşmanın talep edildiği dönemde geçerli tutarlara göre belirlenir (Şenyüz vd, 2019:310).

5736 sayılı kanun ve VUK' na göre talepler, uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirmeye alınacaktır. Komisyonların oluşumu ve uzlaşmaya yetkili oldukları tutarlar bölgeler itibarıyla değişebildiği gibi mali idarenin örgütlenme yapısına ya da buna benzer etkenlere göre değişiklik arz edebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2008, 2008:272).

Uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşmaya konu edilebilecek vergi tutarlarına ilişkin yetki sınırları 352, 360 ve 372 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Uzlaşma komisyonlarının tutar, mekan ve konu itibarıyla oluşturulması hususundaki yetki Maliye Bakanlığı'ndadır. Bakanlık, uzlaşma komisyonlarının yetkili olacakları üst sınırı yani maksimum vergi tutarlarını belirleme konusunda da yetkilidir. Komisyonların yetki sınırları ise vergi miktarı yönünden belirlenmiş olup, parasal tutarlar olarak tespit edilmiştir. Maliye Bakanlığı TSU Komisyonlarını aşağıda belirtildiği şekilde gruplandırmıştır (Şenyüz vd, 2019:310):

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu.

## **2.4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci**

### **2.4.5.1. Uzlaşma Talebi**

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

Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması şart olmakla birlikte okuma yazma bilmeyenlerce sözlü olarak yapılan başvurular tutanağa geçirilerek mükellef tarafından parmak basılması suretiyle de talep geçerli olacaktır. Mükellef vekili tarafından yapılacak başvuruda noterde düzenlenmiş olan vekaletnamenin eklenmesi gerekir. Vekaletnamede başvuruda bulunan kişinin uzlaşma talep etmeye, uzlaşma görüşmelerine katılmaya ve düzenlenecek tutanakları imzalama konusunda vekil tayin edildiğinin açıkça yazılmış olması da aranmaktadır (Özyer, 2003:817).

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

Uzlaşma talep dilekçesinde aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır (Edizdoğan vd, 2007:246):

- Mükellefin adı soyadı, unvanı, adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Mükellefin hesap numarası,
- Uzlaşma talep edilen vergi ve cezanın türü ve miktarı,

- Vergi/Ceza İhbarnamesinin tarih ve sayısı,
- İhbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarih,
- Uzlaşma talebi için gösterilen gerekçe,
- Tarih ve imza.

#### **2.4.5.2. Uzlaşma Talep Süresi**

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

Bu süre yargısal çözüm yoluna başvuru süresine denk gelmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2008:251). Süre tespitinde amaçlanan; ihbarnameye istinaden dava açılması, cezalar hakkında indirim için başvurulması ve uzlaşma talep edilmesinin aynı zaman zarfında yapılmasının sağlanmasıdır. 30 günlük başvuru süresi hak düşürücü bir süredir (Özyer, 2003:819).

VUK' nun 13. maddesindeki mücbir sebepler vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olduğundan uzlaşma talep süresini etkilemeyecektir. Fakat Maliye Bakanlığı mücbir sebeplerin uzlaşma tarihini erteleyeceği şeklinde görüşü vardır. Uzlaşma talep süresi içerisinde aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açılmış ise uzlaşma sonuçlanıncaya kadar davaya bakılmaz fakat mahkemenin davaya bakıp karar vermiş olması halinde karar geçersizdir (Kızılot ve Kızılot, 2008, 2008:251).

Mali tatil uygulaması her yılın temmuz ayının birinden yirmisine kadardır. Eğer uzlaşma talep süresinin son günü mali tatile rastlarsa talep süresi, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır. Mali tatil nedeniyle süre uzaması sadece tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerli olup, tarhiyat öncesi uzlaşma talep süresini etkilemez (Nas, 2008:123).

#### **2.4.5.3. Kısmi Uzlaşma Talebi**

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



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

Yönetmeliğin bu hükmü Danıştay tarafından iptal edilmiştir. İptal gerekçesi ise; kanunla konulmuş olan kısmi uzlaşma hakkının, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali gerekçesiyle iptal etmiştir (Özyer, 2003:818).

Danıştay’ın iptal kararının ardından herhangi bir düzenleme yapılmadığı için halen tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşmanın talep edilmesi mümkündür. Mükellefler, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma başvuru talebini bu matrah farklarına isabet eden vergi miktarlarından biri veya birkaçı için yapabilecek olup, diğerlerini yargıya taşıyabilecektir (Candan, 2001:311).

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

#### **2.4.5.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi**

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

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine uzlaşma komisyonuna sekretarya hizmeti veren birim tarafından talep komisyona iletilmeden önce, talebin uygun şekilde yapılp

yapılmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi dahilinde bulunup bulunmadığı yönünden incelenir.

Bu inceleme sonucunda talebin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit durumunda uzlaşma talebi reddedilir (Kızılot ve Kızılot, 2008:260).

Mükellefe yetkili olmayan bir uzlaşma komisyonu belirtilmiş ve yetkili olmayan bir uzlaşma komisyonu gösterilmesi halinde uzlaşma tabi reddedilmemelidir. Çünkü, idarenin kusuru nedeniyle mükellef uzlaşma talebinin reddi ile dava açma ve cezada indirim talep etme hakkını kaybedecektir. Bu gibi durumlarda VUK 147 no'lu genel tebliğ uyarınca; uzlaşma talebi kabul edilmeli ve uzlaşma vaki olmadığına dair tutanak düzenlenmek suretiyle mükellefe yetkili uzlaşma komisyonuna başvurabilmesi için ek süre sağlanması gerekmektedir (Özyer, 2003:820).

Mükellefin uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddi halinde, henüz 30 günlük uzlaşma talep süresi dolmamışsa ret yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması koşuluyla mükellef şekle veya usule ilişkin hatayı düzelterip ikinci kez uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durumdaki mükellef ikinci kez uzlaşma başvurusu talep etmek yerine eğer dava açma süresi dolmamış ise dava yoluna da gidebilir (Edizdoğan vd, 2007:252).

Uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılırsa, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini taşıyan vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yeri ve saati komisyon sekreteryası tarafından düzenlenecek bir yazı ile uzlaşma görüşmesinin yapılacağı tarihten en az 15 gün önce bildirilir. Mükellefin yazılı talebi halinde 15 günlük süre beklenmeksizin uzlaşma görüşmesinin yapılacağı daha erken bir tarih belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK' nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Yapılan tebligatın alındısı uzlaşma dosyasına konulur (Kızılot ve Kızılot, 2008:260).

#### 2.4.5.5. Uzlaşma Görüşmeleri

Mükellefin, ceza sorumlusunun ya da mükellefin vekilinin belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması durumunda, uzlaşma komisyonunca uyuşmazlık esas yönünden incelenmeye başlanır (Edizdoğan vd, 2007:253).

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir bulundurabilir. Bu durum isteğe bağlıdır. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde görüş açıklamak üzere bulunurlar, uzlaşma görüşmesi ile ilgili tutanakları imzalayamazlar, şerh düşemezler (Özyer, 2003:820).

Uzlaşma komisyonu toplandıktan sonra uzlaşma talebi; uzlaşmayı talep edenin açıklamaları, ibraz ettikleri defter ve belgelere, tarhiyat ve cezanın dayanağı olan deliller ile yargı organlarının benzer durumlara ilişkin içtihatlarına ve Maliye Bakanlığının tebliğ ve muktezalarına dayanılarak incelenir (Edizdoğan vd, 2007:253).

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

Uzlaşma görüşmelerinde vergi aslı ve cezalarda hangi tutarda veya oranda indirim yapılacağı konusunda belirlenmiş ölçütler yoktur. Bu husus tamamen uzlaşma komisyonunun yetkisi dahilindedir (Edizdoğan vd, 2007:254).

Uzlaşma görüşmeleri mükellefle komisyon arasında yapılan pazarlık esasına dayanmakta olup, komisyonların genel eğilimi vergi aslı üzerinde indirim yapılmaksızın ya da çok az bir miktar indirim yapılarak cezalarda yüzde doksana varan indirim yapılması şeklindedir. Uzlaşma komisyonlarında tarhiyatın gerekçesi üzerinde durulmamakla birlikte Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında bu husus ele alınmakta ve bu gerekçeyle vergi aslında da önemli indirimler yapılmaktadır (Özyer, 2003:821).

#### **2.4.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kesinliği**

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

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

Uzlaşılan vergilendirme dönemi hakkında, mükellefin hesapları tekrar incelemeye tabi tutulup, cezalı vergi tarhiyatı yapılamaz (Kızılot ve Kızılot, 2008:266).

Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat ve cezanın uzlaşmaya konu edilmesi ve görüşmeler sonucunda uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşmanın kesinliğinden söz edilemez (Özyer, 2003:824).

#### **2.4.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinde Ortaya Çıkabilecek Durumlar ve Sonuçları**

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

##### **2.4.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması**

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

Bu tutanak mükellefe vergi dairesince ayrıca tebliğ edilmez. Bu nedenle tutanağın teslimiyle birlikte tebliğ ve tahakkuk aşaması da gerçekleşmiş olur yani tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır (Özyer, 2003:821). Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz.

Uzlaşmanın sağlanması halinde eğer mükellef tarafından uzlaşma talebinden önce aynı konuyla ilgili olarak dava açılmış ise, uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır (Kızılot ve Kızılot, 2008:268).

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

Verginin uzlaşma yoluyla kesinleşmesi halinde; gecikme faizi ilgili verginin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar hesaplanır. Ancak uzlaşılan vergi her ne şekilde olursa olsun uzlaşma tarihinden önce ödenmiş ise bu durumda gecikme faizi, verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanır (Edizdoğan vd, 2007:255).

#### **2.4.7.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması**

Uzlaşmanın vaki olmaması (sağlanamaması) ile belirtilmek istenilen; yükümlü ile idarenin, uzlaşmanın diğer koşullarını yerine getirmelerine rağmen, görüşmeler sonucunda vergi ve cezaların miktarı konusunda anlaşmaya varamamış olmalarıdır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellefler uzlaşılamayan vergi ve cezalar için tekrar uzlaşma talebinde bulunamazlar (Edizdoğan vd, 2007:256).

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

Burada yapılmak istenen, mükellefe dava açma süresi sonuna kadar idarenin nihai teklifini düşünmek için fırsat vermek olup, benzer uygulama il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında yapılan uzlaşmalarda da mevcuttur (Edizdoğan vd, 2007:256).

Uzlaşma başvurusunun usulüne uygun olarak yapılmış olması kaydıyla mükelleflerin uzlaşılamayan vergi ve cezalar hakkında dava açma hakkı vardır. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar (Kızılot ve Kızılot, 2008:268).

Mükellef veya ceza sorumlusu, uzlaşma talebinden önce uzlaşma konusu ile ilgili olarak dava açmış ise, mahkeme uzlaşma görüşmelerinin bitimine kadar ertelenir. (Edizdoğan vd, 2007:257).

#### **2.4.7.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşmanın temin edilememesi şu hallere bağlanmıştır:

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

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

Uzlaşmanın temin edilememesi hali ile vaki olmaması arasında ortaya çıkan sonuçlar bakımından tek fark vaki olmama halinde mükellefin düşünme fırsatı olması ve yargı yoluna başvuru süresi dolana kadar komisyonun nihai teklifini kabul edip uzlaşabilmesidir. Uzlaşmanın temin edilememiş olması durumunda tutanak, belirlenen uzlaşma gününden daha sonraki bir tarihte tebliğ edilebileceği için dava açma süresi, uzlaşma görüşmesinin yapılmış olması gereken gün ile tutanağın mükellefe tebliğ edildiği tarih arasındaki süre kadar farklı olacaktır. Yani uzlaşmanın vaki olmaması haline göre bu aradaki süre farkı kadar dava açma süresi uzamış olacaktır (Özyer, 2003:823).

## SONUÇ

Mali idare ile vergi ödemekle yükümlü olan kişiler arasında ödenecek vergileri uygularken farklı görüşlerde olduğunda uyuşmazlıklar oluşmaktadır. Vergi konusunda yaşanan bu uyuşmazlıklarda, idare ile mükellefler arasındaki yorum farklılıkları, mükelleflerin kanun boşluklarından faydalanarak az vergi vermesi ya da kanunlara uymayarak vergi kaybına sebebiyet vermesi, devletin hazinenin ihtiyaçlarına göre vergilendirme düzenlemeleri yapması ve benzeri konular taraflar arasında yaşanan sorunları artırmaktadır.

Vergiyle ilgili uyuşmazlıkların önüne geçmek için idarenin ihtiyaçları karşılayacak önlemleri alarak, mükellefleri bilgilendirerek uyuşmazlıkları engellemek mümkündür. Fakat alınan önlemlere rağmen taraflar arasında bazı uyuşmazlıklar oluşmakta ve yaşanan sorunların çözülmesi için idari ve yargısal süreçleri içeren çözüm yollarına gerek duyulmaktadır.

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

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

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



Uzlaşma Müessesesi VUK' muzun Ceza Hükümleri başlıklı 4. Kitabın "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı 3. kısmının 3. bölümünde düzenlenmiştir. Uzlaşma Müessesesinin VUK' daki yeri, vergi ödevleri arasına alınarak 2. kitapta düzenlenmelidir. Bu sayede tüm mükelleflerin uyuşmazlıkla ilgili olarak yargı yoluna başvurmadan önce uzlaşma müessesesini denemesi zorunlu hale getirilecektir.

Uzlaşma müessesesinin mükelleflerce denemesi zorunlu bir çözüm yöntemi haline getirilmesi halinde, mükelleflere uzlaşma talep başvurusu konusunda oldukça geniş bir düşünme süresi tanınmalıdır.

Mükellefler uzlaşma yolunu deneyip uzlaşamamaları halinde dava açmaları durumunda davanın sonuçlanıp karara bağlanmasından önceki her aşamada uzlaşma talebinde bulunabilmeleri gerekmektedir. Böylece yargı merci dava devam ederken bile dosyayı kapatma imkanına kavuşacak ve yargının iş yükünün azaltılması amacı gerçekleştirilmiş olacaktır.

## KAYNAKLAR

- Akalın, Ş. H., Toparlı R., Yücel, D. ve Çavuşoğlu, B. Ş. (2009). *Türkçe Sözlük*, 10. b., Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, A. (1997). *Kamu Maliyesi*, 6. b., Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 9. b., Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aliefendioğlu, Y. (1971). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Danıştay Dergisi*, S.1, 34-49.
- Armağan, R. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S.153, 144-175.
- Bıyan, Ö. (2016). “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, *Bilanço Dergisi*, S.162, Temmuz-Eylül.
- Bıyan, Ö. (2008). *Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)*, 1. b., Bursa: Dora Yayınevi.
- Candan, T. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 1. b., Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Çapkın, A. (2011). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Erdem, T. (2017). “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum, İzaha Davet”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.347, Ağustos, 137-164.
- Gerçek, A. (2013). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. b., Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Hatipoğlu, C. (2014). “Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, c. 20, s. 301-340.
- Hoş, Z. M. (2014). “Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması” *TBB Dergisi*, s.114, 293-313.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, 2. b., İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*, 1. b., Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2008). *Vergi Hukuku*, 18. b., Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 14. b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Küçükkaya, M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Oktar, S. A. (2013). *Vergi Hukuku*, 9. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, M. (2005). “İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller I”, *TBB Dergisi*, Sayı:56, 104-135.
- Özyer, M. A. (2003). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2. b., Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Rencber, A. (2018). “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.352, Ocak, 111-155.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Şimşek, M. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşçı, K. (2010). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkan, Y. Z. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, *Vergi Sorunları*, S. 221.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2007). *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: İlkim Ofset.
- Vardal, Z. B. (2009). *Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma Kurumu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yavaşlar, F. B. (2017). “İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, S. 433, Eylül, 1-34.
- Yüce, M. ve Altunay, E. (2011). “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:355, Mart, 164-191.

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Okan TOSUN

Doğum Yeri : Çardak - DENİZLİ

Doğum Tarihi : 10.03.1990

E posta : okan\_tsun@hotmail.com

### EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Çardak Çok Programlı Lisesi Muhasebe Uygulamaları

Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi