

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN ROLÜ VE
ÖNEMİ**

Burcu USTA

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Adı SOYADI

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin :
Adı ve Soyadı : Burcu USTA
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Türkiye’de Vergi Uzlaşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği’nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

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

BAŞARILI OLDUĞUNA OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve
Önemi
Burcu USTA

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimleri Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Ekonomik ilişkilerin global nitelik kazandığı günümüzde verginin, devlet gelirleri arasındaki önemi daha da artmıştır. Vergi kamu gelirleri arasında karşılıksız ve zora dayanan bir gelir türü olarak öne çıkmaktadır. Vergi idaresi ile mükellefin vergi uyuşmazlıkları nedeniyle karşı karşıya gelmesi önemli bir finansal kaynak olan verginin tahsilatını zora sokmaktadır. Böyle olunca da vergi idaresi vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısına gitmeden hızlı bir biçimde idari çözüm yollarıyla çözümlenebilmesini tercih etmektedir. Aynı tercih mükellef için de söz konusudur.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde en sık kullanılan yöntemlerden biri uzlaşma kurumudur. Uzlaşma kurumunun uygulama şekilleri ise tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Bu çalışmada yabancı ülke uygulamaları da dikkate alınarak Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma kurumunun rolü ve önemi konusu ele alınarak incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi, mükellef, vergi idaresi, vergi yargısı, vergi uyuşmazlıkları, uzlaşma kurumu uygulamaları, tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma.

ABSTRACT

Master Thesis

The Role And Importance Of Compromise Authority For The Resolution Of Tax Disputes In Turkey

Burcu USTA

**Dokuz Eylül University
Social Sciences Institute
Finance Discipline
Law Finance Programme**

The importance of the tax has ever increased among the public revenues in our time in which the economic relations have evolved to a global nature. The tax plays a major role among the public revenues as a revenue without any consideration but with a compulsory nature. The disputes and related legal procedures between the tax authority and the tax payer generates certain difficulties in tax collection which is a significant financial source. Thus, the tax authority prefers fast administrative solutions to such disputes without any tax court procedures. The same preference also applies to the tax payer.

One of the most frequent methods for resolving the tax disputes via administrative channels is the compromise authority. The application methods of the compromise authority are as compromise before tax assessment and compromise after tax assessment. This study examines the role and importance of compromise authority for the resolution of tax disputes in Turkey by also considering the practices in foreign countries.

Keywords: Tax, tax payer, tax authority/tax administration, tax law, tax disputes, compromise authority applications, compromise before tax assessment, compromise after tax assessment.

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMUNUN ROLÜ VE ÖNEMİ

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	xii
TABLOLAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI	3
A. Vergi Uyuşmazlıkları	3
1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	4
a. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olması.....	4
(1) Yetki Açısından Hukuka Aykırılık.....	5
(2) Şekil Açısından Hukuka Aykırılık	6
(3) Sebep Açısından Hukuka Aykırılık.....	6
(4) Konu Açısından Hukuka Aykırılık.....	7
(5) Amaç Açısından Hukuka Aykırılık.....	7
b. Diğer Nedenler	8
B. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	10
1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi	11
a. Vergi İdaresi Kavramı	12
b. Vergi İdaresinin Yapısı	13
c. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü	13
(1) Vergi Hataların Düzeltilmesi.....	14
(2) Pişmanlık ve Islah.....	15

(3) Cezalarda İndirim	16
(4) Uzlaşma	17
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi	18
a. Vergi Yargısı Kavramı	18
b. Vergi Yargısının Yapısı	19
(1) Vergi Mahkemeleri.....	21
(2) Bölge İdare Mahkemesi.....	21
(3) Danıştay	22
c. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü	22
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BAZI YABANCI ÜLKE	
UYGULAMALARI	23
A. Amerika Birleşik Devletleri	24
1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü.....	24
a. Amerika’da Uzlaşma Kurumu.....	26
b. Amerika’da Diğer İdari Çözüm Yolları	28
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü.....	29
a. Genel Olarak.....	29
b. Vergi Yargısı.....	29
B. Fransa	31
1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü.....	31
a. Fransa’da Uzlaşma Kurumu	32
b. Fransa’da Diğer İdari Çözüm Yolları	33
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü.....	33
a. Genel Olarak.....	34
b. Vergi Yargısı.....	34
C. İngiltere.....	35
1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü.....	36
a. İngiltere’de Uzlaşma Kurumu	37
b. İngiltere’de Diğer İdari Çözüm Yolları.....	37
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü.....	38
a. Genel Olarak.....	38
b. Vergi Yargısı.....	39

D. Almanya	40
1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü.....	41
a. Almanya’da Uzlaşma Kurumu	41
b. Almanya’da Diğer İdari Çözüm Yolları	43
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü.....	44
a. Genel Olarak.....	44
b. Vergi Yargısı.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU VE UYGULAMALARI

I. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU	46
A. Kavram Olarak Uzlaşma	46
B. Uzlaşmanın Amaçları Ve Başvuru Nedenleri	47
1. Uzlaşmanın Amaçları.....	48
2. Uzlaşmanın Başvuru Nedenleri.....	48
C. Uzlaşmanın Türkiye’deki Gelişimi	50
1. Genel Olarak Uzlaşmanın Türkiye’deki Gelişimi	50
2. 5736 Sayılı Kanun ve Getirdikleri	57
II. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU UYGULAMALARI.....	60
A. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu	60
1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kavramı	61
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	62
a. Verginin Türü Açısından.....	62
b. Cezanın Türü Açısından.....	63
c. Tarhiyat Açısından	64
d. Vergi ve Cezanın Miktarı Açısından.....	65
3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	65
a. Komisyonların Oluşturuluş Şekli	66
(1) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları	67
(2) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları	67
(3) Merkezi Uzlaşma Komisyonu	67
(4) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları.....	68

(5) Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları	68
b. Komisyonların Yetkileri.....	68
(1) Yer Açısından	69
(2) Miktar Açısından	69
(3) Konu Açısından	74
c. Komisyonların Toplanma ve Karar Alma Yeter Sayısı	74
d. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği	75
4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci	75
a. Uzlaşma Talebi.....	75
(1) Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar	76
(2) Uzlaşma Talebinde Süre	76
(3) Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii	77
b. Uzlaşma Talebinin İncelemesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti	78
(1) Ön İnceleme.....	78
(2) Ön İncelemenin Sonuçları	78
(a) Uzlaşma Talebinin Reddi	79
(b) Uzlaşma Talebinin Kabulü (Uzlaşmaya Davet).....	79
c. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları	79
(1) Davete Uyma (Davete İcabet Etme).....	80
(2) Davete Uymama (Davete İcabet Etmeme).....	80
5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları.....	80
a. Uzlaşma Görüşmeleri	80
b. Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Olanlar.....	81
c. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları.....	81
(1) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi	81
(2) Uzlaşmanın Vaki Olmaması.....	83
(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	84
(4) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı.....	85
(5) Uzlaşma ve Ödeme.....	86
(6) Kısmi Uzlaşma	86
B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu	87
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kavramı	88

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	89
a. Verginin Türü Açısından.....	89
b. Cezanın Türü Açısından.....	90
c. Tarhiyat Açısından	90
d. Vergi ve Cezanın Miktarı Açısından.....	91
3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	91
a. Komisyonların Oluşturuluş Şekli	92
(1) Merkezi İnceleme Elemanlarının Yaptığı İncelemelerde.....	92
(2) Mahalli İnceleme Elemanlarının Yaptığı İncelemelerde.....	93
(a) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	93
(b) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	94
(c) Ortak Hükümler	94
(3) Bölgesel Uzlaşma Komisyonları	94
b. Komisyonların Toplanma ve Karar Alma Yeter Sayısı	95
c. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği	95
4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci	95
a. Uzlaşma Talebi.....	95
(1) Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar	96
(2) Uzlaşma Talebinde Süre.....	97
(3) Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii.....	97
(4) Uzlaşma Talebinden Vazgeçme	98
b. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti	98
(1) Ön İnceleme.....	99
(2) Uzlaşma Talebinin Kabulü (Uzlaşmaya Davet).....	99
c. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları	100
(1) Davete Uyma (Davete İcabet Etme).....	100
(2) Davete Uymama (Davete İcabet Etmeme).....	100
d. Tarh Edilecek Verginin Bildirilmesi	101
5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları.....	101
a. Uzlaşma Görüşmeleri	101
b. Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Olanlar.....	102
c. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları.....	102

(1) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi	102
(2) Uzlaşmanın Vaki Olmaması.....	103
(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi.....	104
(4) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı.....	106
(5) Uzlaşma ve Ödeme.....	106
(6) Kısmi Uzlaşma	107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN UZLAŞMANIN
DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMUNUN ROLÜ VE ÖNEMİ	109
A. Uzlaşma Kurumunun Vergi Sistemimizdeki Olumlu Yönleri	109
1. Mükellef Açısından Olumlu Yönleri	110
2. Vergi İdaresi Açısından Olumlu Yönleri	112
3. Yargı Organları Açısından Olumlu Yönleri.....	113
B. Uzlaşma Kurumunun Vergi Sistemimizdeki Olumsuz Yönleri	114
1. Kuvvetler Ayrılığı Açısından.....	114
2. Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından.....	115
4. Sosyal Hukuk Devleti Açısından	118
5. Vergi Cezalarının Affı Açısından	118
6. Uzlaşma Kurumunun Getiriliş Amaçları ve Getiriliş Nedenleri Açısından.	120
7. Vergi Adaleti ve Eşitlik İlkesi Açısından	121
II. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ	124
A. Yabancı Ülkelerde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi.....	124
B. Türkiye’de Uygulanan Uzlaşma Kurumunun Seçilmiş Ülke Uygulamaları İle Karşılaştırılması	126
SONUÇ	128
KAYNAKÇA.....	132

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
PTT	: Posta Telefon Telgraf İşletmesi
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa Sayıları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
v.d.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTL	: Yeni Türk Lirası

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar ve Uyuşmazlık Konuları.....	10
Tablo 2 : Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları.....	61
Tablo 3 : Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar	70
Tablo 4 : Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar	71
Tablo 5 : Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar	71
Tablo 6 : İl Merkezlerinde Bulunan Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar	72
Tablo 7 : Defterdarlık Uzlaşma Komisyonunun Uzlaşabilecekleri Miktar.....	72
Tablo 8 : Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar	73
Tablo 9 : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	87

GİRİŞ

Vergi, günümüzde toplumsal ve ekonomik gelişmelere bağılı olarak devletler için kamu harcamalarının finansmanı bakımından en önemli araçtır.

Vergi zora dayanması, karşılıksız alınması gibi özellikleri nedeniyle diğere finansman araçlarından ayrılmaktadır. Vergi, en önemli finansman aracı olarak hem toplumsal hem de devlet yönetimi açısından en hassas dengelerle ilgilidir. Devletin ekonomik hayata müdahalesi sosyal devletle başlar. Devlet, sosyal adaletin sağlanmasında, kaynakların toplum katmanlarına yeniden dağılımında vergiyi müdahale aracı olarak kullanabilmektedir.

Vergilendirme yetkisi, dar anlamda devletin vergi koyma konusunda sahip olduğu gücüdür. Geniş anlamda ise vergi ve diğere maddi yükümlülükleri koyabilme gücüdür. Vergilendirme yetkisi halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların sahip olduğu ilk yetkidir.

Vergi ilişkisi iki taraflı bir ilişkidir. Bu ilişkinin taraflarından biri vergi borçlusu, diğere vergi alacaklısıdır. Vergi borçlusu vergi kanunlarının uygulanma sahasında bir takım hak ve yükümlülüklere sahiptir. Vergi alacaklısı ise devlettir.

Anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73/1 inci maddesine göre, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Madde metninde geçen herkes deyimiyile verginin genelliği ilkesine vurgu yapılmıştır. Verginin genelliği ilkesine göre, ülkemiz sınırları içinde yaşayan herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Verginin genelliği ilkesi verginin kanuniliği ilkesiyle bağlantılıdır. Verginin kanuniliği ilkesi ise yine Anayasamızın 73/3 üncü maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır.” şeklinde ifadesini bulmuştur.

Vergilendirme ilişkisinde vergi borçlusu ve alacaklısı arasında bir takım uyumsuzluklar yaşanmaktadır. Vergi uyumsuzlukları, vergilendirme işlemleri ve vergi uygulamalarından doğmaktadır. Vergi uyumsuzluğu, vergi borçlusu ve alacaklısı arasında vergilendirme işlemleri ve vergi uygulamaları sonucunda yaşanan fikir ayrılığıdır. Vergi alacaklısı olarak devlet, kanuni yetkisine dayanarak vergiyi toplamak istemekte, vergi borçlusu ise kanunen ödemesi gereken vergiyi ya hiç ödememek ya da daha az ödemek istemektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında tarafların önünde iki seçenek vardır. İdari çözüm yolu ve yargısal çözüm yolu. Uzlaşma kurumu vergi hukuku sistemimizde idari çözüm yollarından biri olarak düzenlenmiştir. Uzlaşma kurumuyla amaçlanan vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeden taraflar arasında kısa sürede çözümlenebilmesidir.

Bu çalışmanın amacı; 1963 yılından itibaren Türk vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanmakta olan uzlaşma kurumunun rolü ve önemini analiz etmek, uzlaşma kurumunun vergi sistemi açısından aksayan yönlerini belirtmek ve buna paralel olarak da çözüm önerisinde bulunmaktır.

Bu amaçlarla; birinci bölümde vergi uyuşmazlıkları ve vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına genel olarak değinilmiştir. Ayrıca bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının yabancı ülke uygulamaları incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde uzlaşma kurumu ayrıntılı olarak ele alınarak, kavramsal olarak uzlaşma kurumu, uzlaşma kurumunun amaçları ve uzlaşmaya başvuru nedenleri, uzlaşma kurumunun Türkiye'deki gelişimi, uzlaşma kurumunun ülkemizdeki uygulanış şekilleri olan tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kurumlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, uzlaşma kurumunun Türk vergi sistemi açısından değerlendirilmesi yapılmış bu amaçla Türkiye'de uzlaşma kurumunun rolü ve önemi, olumlu ve olumsuz yönleri, uzlaşma kurumunun yabancı ülke uygulamaları ile karşılaştırılması işlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Bu bölümde vergi uyuşmazlıkları öncelikle kavram olarak incelenmiştir. Daha sonra vergi uyuşmazlıklarının nedenlerine ve çözüm yollarına değinilmiştir.

A. Vergi Uyuşmazlıkları

Vergi, kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olarak vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında birçok uyuşmazlığın konusu olmaktadır.

Vergi, devletin egemenlik yetkisine dayanılarak, cebren ve karşılıksız olarak alınan para şeklindeki ödemelerdir. Vergi, kelime olarak hediye edilen, karşılıksız olarak verilen bir değerdir¹.

Vergi ilişkisi, vergi borçlusu (mükellef) ve vergi alacaklısı (vergi idaresi) arasında geçmektedir. Bu ilişkiye zaman zaman vergi sorumlusu da üçüncü kişi olarak katılmaktadır².

Vergi ilişkisinin bir görünümü olan vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef arasında vergi nedeniyle ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlıklarının temelinde mükellef ile vergi idaresi arasında bir anlayış veya görüş farklılığı olduğu görülmektedir³.

Vergi uyuşmazlığı diğer bir ifadeyle, karşılıklı iki tarafın, vergi mükellefi ile vergi idaresinin vergi ile ilgili konularda farklı görüşlere sahip olmaları ve bunun sonucunda anlaşmazlığa düşmeleridir⁴.

Vergi uyuşmazlıkları, özellikle vergi mükellefiyeti, ceza kesilmesi ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Vergi mükellefiyeti ile ilgili uyuşmazlıklar genel olarak şu hatalar nedeniyle ortaya çıkmaktadır: Vergi matrahının tespiti, salınan verginin miktarı, muafiyet, istisnalar. Ceza kesilmesi ile ilgili uyuşmazlıklar vergi suç ve cezalarıyla ilgilidir. Son olarak tahsil ile ilgili uyuşmazlıklar ise, vergi

¹ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.115.

² Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.49.

³ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhâl KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.46.

⁴ Şerafettin AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995, s.57.

mükellefinin ya da sorumlusunun ödeme emrinin tebliğ edilmesiyle borcun olmadığı ya da kısmen-tamamen ödendiği, borcun zaman aşımına uğradığı şeklindeki itirazlarından oluşmaktadır⁵.

1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Nedenleri

VUK'nun 20 inci maddesine göre verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir. AATUHK'nun 55 inci maddesine göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ödeme emri ile tebliğ edilir. Her iki düzenlemeye göre, vergi idaresi vergilendirme işlemini tarh işlemiyle başlatmakta ve tahsil işlemiyle sona erdirmektedir. Tarh işlemi idari bir işlem olduğu gibi buna bağlı yapılan tahsil işlemi de bir idari işlemdir. İYUK'nun 2 inci maddesine göre idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için dava açılabilir. VUK, AATUHK, İYUK'dan oluşan Türk vergi hukuku sisteminde vergilendirme işlemlerinin; tarh, tahsil aşamalarında İYUK çerçevesinde iptalleri istenebilir⁶.

Günümüzün hızlı ekonomik değişimlerine koşut olarak vergi düzenlemelerinin sık sık değişmesi, uygulama açısından vergi kanunlarında istikrar sağlanamaması, mevzuatın takibindeki zorluklar, kamu harcamalarının artması sonucu vergi çeşidinin ve mükellef üzerindeki vergi yükünün artması gibi nedenlerle vergi uyuşmazlıkları giderek artmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının başlıca nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

a. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olması

Vergi kanununun varlığına dayanılarak, vergi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi mükellefi ile devlet arasında vergi ilişkisi başlamaktadır. Vergi idaresinin vergiyi tahsil edebilmesi için yapması gereken, vergi mükellefini borçlu, vergi idaresini alacaklı konumuna getiren tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerine vergilendirme işlemleri denir.

⁵ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, ss. 195-196.

⁶ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.389.

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Bilindiği gibi hukuk devleti, işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan devlettir. Hukuk devleti; temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminin sağlanması, yasal idare, devlet faaliyetlerinin belirliliği, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi, idarenin mali sorumluluğu ilkelerinden oluşur⁷.

Anayasal kurallar gereği idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olması, idari eylem ve işlemlerden olan vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık iddialarıyla yargı denetimine tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

Hukuka aykırılık, Anayasa başta olmak üzere kanunlara, kanunlara eşit hukuk kaynaklarına ve de düzenleyici idari işlemlere aykırılıktır. İYUK'nun 2 inci maddesine göre iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırılıklarından dolayı açılan davalardır⁸.

Vergilendirme işleminin; yetki, şekil, konu, sebep ve amaç açısından hukuka aykırı olduğu iddiası vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

(1) Yetki Açısından Hukuka Aykırılık

Vergilendirme yetkisi, devletin hükmetme-yönetme yetkisine bağlı olarak vergi alma konusundaki gücüdür. Vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin sadece vergi koyma yetkisini içerir. Geniş anlamda ise, devletin her türlü mali yükümlülüğu getirebilme yetkisidir.

Anayasada yer alan ilkeler doğrutusunda anayasaya aykırı olmamak şartıyla vergi koyma yetkisi yasama organına verilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi idaresinin kanunlara uygun olarak işlem yapabilme güç ve yeteneğine yetki denir.

Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer açısından incelenebilir. Konu açısından yetki, kanunlarda belirtilmiş olan kararların hangi idari makam ya da mercilerce alınabileceğini anlatır. Örneğin, defterdarlık muhasebe müdürlüklerince tahsil edilmesi gereken idari para cezalarının vergi dairelerince tahsil edilmesi konu açısından yetkisizliktir. Zaman açısından yetki, konu itibarıyla yetkinin hangi süre ve

⁷ Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.137.

⁸ GÜNDAY, ss.38-49.

zamanda kullanılabilceğini anlatır. Örneğin, yetkiyi kullanacak görevlinin izinliken yetkisini kullanması zaman açısından yetkisizliktir. Yer açısından yetki ise, vergi idaresinin yetkisini kullanabileceği coğrafi alandır. Bu coğrafi alan dışında yetkisini kullanması yer açısından yetkisizliğe neden olur⁹.

İdare hukuku ilkelerine göre, idarenin ve kamu görevlilerinin yetkileri kanunlarla önceden düzenlenmiştir. Yetki kurallarının bazıları yargı içtihatlarıyla da belirlenmiş olabilir. Yetki, kamu düzeniyle ilgilidir, bir yükümlülük de ifade eder. Bu nedenle uyuşmazlığın tarafları davanın her aşamasında yetkisizliği ileri sürebilir ve taraflar ileri sürmeseler bile yargı yerleri yetkisizliği re'sen inceleyebilir¹⁰.

(2) Şekil Açısından Hukuka Aykırılık

Vergilendirme işlemlerinde şekil ve yetki kuralları usul kurallarını oluşturur. Vergi idaresinin yaptığı vergilendirme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar vergi idaresinin uyması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeler şekil kurallarını oluşturur. Vergilendirme işleminin tesisinden önce bazı makamların görüşlerinin alınması öngörüldüğü halde görüşler alınmadan işlem tesis edilmesi, vergilendirme işlemini şekil açısından hukuka aykırı kılar. Vergilendirme işleminin esasını etkileyen asli şekil kuralları, işlemi sakatlar. Ancak vergilendirme işleminin esasını etkilemeyen tali şekil kuralları işlemi sakatlamaz¹¹.

(3) Sebep Açısından Hukuka Aykırılık

İdari işlemlerin sebebi, kendilerinden önce var olan soyut hukuk kurallarınca belirlenmiş, idareyi o işlemleri yapmaya sevk eden nedendir. Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru, hukuki ve maddi sebep olarak ikiye ayrılır. Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmü, maddi sebep vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay, devletin alacak hakkının doğmasını sağlayan vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları durumdur. Vergilendirme işleminin sebep açısından hukuka uygun olması için hukuki ve maddi sebebin birbirine uygun olması gerekir. Bu duruma tipiklik denir¹².

⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.47.

¹⁰ Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.203.

¹¹ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2008, ss.58-59.

¹² KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.49.

Vergi idaresinin vergilendirme işlemini dayandırdığı hukuki sebep gerçek değilse ya da gerçek olsa bile kanun hükümlerine uygun değilse sebep açısından hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır¹³.

(4) Konu Açısından Hukuka Aykırılık

İdari işlemin konusu, idari işlemin hukuk alanında doğurduğu sonuç ya da yaptığı değişikliktir. Açık olarak hukuka aykırılık durumlarında söz konusu işlem hukuka aykırı olur. KDV'nin konusu, mal teslimi, hizmet ifası ve ithalattır. KDV'de vergiyi doğuran olay verginin konusu bakımından farklı düzenlenmiştir. Örneğin, mal teslimi veya hizmet ifasında malın teslim edilmesi ya da hizmetin ifa edilmesi vergiyi doğuran olaydır. Mal tesliminde kişiden harcama vergisi yerine gelir vergisi alınması vergilendirme işlemini konu açısından hukuka aykırı kılar¹⁴.

Vergilendirme işleminin sebep ve konu unsuru arasında sıkı bir ilişki vardır. Bu sıkı ilişki nedeniyle sebep ve konu unsurlarını birlikte ifade etmek için esas deyimini kullanılmaktadır. İki arasındaki ilişkinin kopuk olması vergilendirme işlemini ya konu ya da sebep açısından sakatlar. Bu nedenle aralarındaki mantıki ilişki doğru kurulmalıdır. Eğer konu ve sebep unsuru arasındaki mantıki ilişki doğru kurulmamışsa örneğin, kanun hükmünde öngörülen sebep gerçekleştiği halde kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir sonuç doğurabilecek işlem tesis edilirse söz konusu işlem konu bakımından hukuka aykırı olur¹⁵.

(5) Amaç Açısından Hukuka Aykırılık

İdari işlemlerin amacı genel olarak kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Toplumun bütününe ait olan devlet yetkisi kamu yararını gerçekleştirmek için kullanılabilir. Vergilendirme işleminin de amacı diğer idari işlemler gibi kamu yararındır. Kamu yararı amacı takdire bağlı değildir, değiştirilemez ve özel amaçlar için kullanılamaz. Özel amaç güdülen vergilendirme işleminin yapılması işlemi hukuki olarak sakatlar. Genel olarak idari işlemlerin amaç unsuruna aykırı olmasına yetki saptırması denir¹⁶.

¹³ Ramazan ARMAĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.162.

¹⁴ AKSOY, s.61.

¹⁵ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.60.

¹⁶ AKSOY, ss.61-62.

Vergilendirme işlemlerinde kural olarak kamu yararı amacının varlığının araştırılmasına gerek yoktur. Eğer kanunda sebep unsuru açıkça düzenlenmişse vergi idaresi işlemi yapmak zorundadır. Bu konuda takdir yetkisi yoktur. Kanunda sebep unsuru yer almışsa, bu sebep gerçekleşmişse kamu yararının kendiliğinden gerçekleşeceği bizzat kanun tarafından var sayılmaktadır. Sebep unsuru kanunda açık bir şekilde düzenlenmemişse vergi idaresi vergilendirme işlemini kamu yararını gözeterek yapmalıdır¹⁷.

b. Diğer Nedenler

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasının diğer nedenlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- i) Vergi İncelemeleri nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar,
- ii) Tarhiyatın ve cezanın hatalı olması,
- iii) Mükellefin beyan ettiği matrahın düşük olması,
- iv) Tahakkuk ettirilmiş verginin mükellef ya da sorumlu tarafından hiç ödenmemesi veya geç ödenmesi,
- v) Vergi, ceza ya da vergilendirme işlemlerinin tebliği ile ilgili veya mükellefin vergi ödeme ile ilgili duyarsızlığından doğan uyuşmazlıklar¹⁸.

Bu nedenlerden vergi incelemesi nedeniyle ve tarhiyatın ve de cezanın hatalı olması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklara bakacak olursak;

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarıyla belirlenen ve ödenen verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Beyan edilen verginin defter, belge, kayıt ya da hesaplara uygunluğu kontrol edilir, araştırılır ve sonuç olarak ödenmesi gereken verginin doğruluğu tespit edilir¹⁹.

Vergi incelemesine tabi olanlar, VUK ya da diğer kanunlara göre defter tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek ve ibraz etmek zorunluluğunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir²⁰.

Vergi incelemesi sonucunda ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı tespit edilirse vergi inceleme raporu veya buna dayanarak takdir edilen matrah veya matrah

¹⁷ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.61.

¹⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.50-55.

¹⁹ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.141.

²⁰ Yunus ŞENGÖZ, “Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998, s.13.

farkı üzerinden vergi idaresince vergi tarh edilir, mükellef ya da ceza sorumlusunun bu matrah ya da matrah farkına istenilen borcun olmadığı, gerçeğin üzerinde olduğu, borçla ilgili tebligat yapılmadığı şeklinde itiraz etmeleriyle vergi uyuşmazlığı doğmuş olur. Vergi idaresi ise mükellef veya sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere olan vergi borcu ve cezalarını tahsil edebilmek amacıyla bazı zorlayıcı tedbirlere başvurabilir.

Tarh edilen verginin ya da kesilen cezanın hatalı olması, vergi idaresi ile mükellef arasında vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasının nedenlerinden biridir. Bu hatalar; verginin tarh aşamasında yapılan yanlış matematiksel hesaplamalardan, yanlış oran ya da tarife uygulanmasından, yapılması gereken indirimlerin yapılmamış olmasından kaynaklanabileceği gibi verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilen unsurlardan vergi istenmesi, vergiden muaf tutulan kişilere vergi salınması, verginin asıl mükellefi olmayan birinden vergi istenmesi, vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmiş olmasından kaynaklanan eksik ya da fazla vergi istenmesinden de kaynaklanabilmektedir²¹.

Vergi uyuşmazlıklarının tarafları ve uyuşmazlık konuları aşağıda yer alan tablodaki gibi özetlenebilir:

²¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.50-55.

Tablo 1: Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar ve Uyuşmazlık Konuları

Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar	Uyuşmazlık Konuları
Mükellef, vergi sorumlusu	Tarh edilen vergiler
Kendilerine vergi cezası kesilenler	Kesilen cezalar
Vergi daireleri	Tadilat ve takdir komisyonlarınca tespit edilen matrahlar
Belediyeler	Tadilat ve takdir komisyonlarınca tespit edilen matrahlar
Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret odaları ve Ticaret Borsaları Birliği	Maliye, Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları tarafından yapılan bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri tespiti. (Ticaret odaları ayrıca, takdir komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlara karşı dava açabilirler)
Ziraat odaları	Takdir komisyonlarınca tespit edilen arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespiti kararları
Mahalle muhtarlıkları ve köy muhtarlıkları	Takdir komisyonlarınca tespit edilen arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespiti kararları

Kaynak: Tosuner ve Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, s.127.

B. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Herhangi bir vergilendirme ilişkisi vergiyi doğuran olayın vukuu ile başlar, vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kişi mükellef statüsüne girmiş olur, mükellefin vergi borcunun saptanabilmesi için ise vergi tarh edilmelidir. Verginin tarh edilebilmesi için matrah yani üzerinden verginin hesaplanacağı ekonomik birimin bilinmesi gerekir. Matrah mükellefin beyanı ya da idare tarafından

saptandıktan sonra matraha vergi oranının uygulanmasıyla vergi borcunun miktarı hesaplanır. Bu işleme verginin tarhı denir. Tarh edilen verginin mükellefe tebliğ edilmesinden sonra süresinde vergi davası açılmaması ya da açılan davanın mahkeme tarafından reddedilmesiyle vergi borcu tahakkuk eder diğer bir deyişle ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olur, verginin tahsil edilmesi-ödenmesi ile vergilendirme ilişkisi sona erer²².

Verginin tarhı, vergi idaresinin yürürlükteki kanun hükmüne dayanarak mükellef aleyhine ancak devlet lehine alacak yaratan, tek taraflı, bireysel idari bir işlemdir. Uygulamada genellikle vergi inceleme raporuna dayalı olarak yapılır. İnceleme elemanınca hazırlanıp vergi dairesine intikal eden vergi inceleme raporundan yola çıkılarak tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi ihbarname ile tarh olunur. Tarh olunan vergiye, vergi ziyayı cezası da uygulanır. Vergi idaresince yapılan işlem, kanun hükümlerine ve yöntemlere aykırı olduğu ya da maddi hata olduğu gerekçeleriyle mükellef tarafından itiraz konusu edilebilir²³.

Genel olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı mükelleflerin kanuni hakları ve izleyebileceği idari başvuru yolları; vergi ve cezanın itiraz edilmeden ödenmesi, vergi hatasının düzeltilmesi talebi, cezalarda indirim talebi, uzlaşma ve dava açmadır.

Mükellefin itiraz hakkını kullanmasıyla ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının çözümü, iki aşamada gerçekleşebilir: İdari aşama ve yargı aşaması.

1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarında idare vergi almak istemekte, mükellef vergi ödememek veya ödenmesi istenen vergiyi daha az ya da geciktirerek ödemek istemektedir. Uyuşmazlığın vergi yargısı organlarında dava açılarak sonuçlandırılması mükellef ve vergi idaresi açısından bazı maliyetler ve sorunlar yaratmaktadır²⁴.

²² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, ss.87-88.

²³ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss. 55-56.

²⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.59.

Uyuşmazlığın vergi mahkemelerinde çözümlenmesinin yarattığı masraf ve sorunlar nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi vergi hukuku literatüründe barışçıl çözüm yolu olarak adlandırılmaktadır. Bu adlandırılmanın nedeni idari aşamada çözümün vergi uyuşmazlığı tarafları arasında karşılıklı bir rızaya dayanmasıdır.

Türk vergi hukukunda, vergi yargısı organlarına götürülmeden vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ile mükellef arasında, karşılıklı iyi niyet çerçevesinde çeşitli yöntemlerle anlaşarak ya da idarenin kendi iç denetim mekanizması içinde sona erdirilmesine vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi denir²⁵.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesinin sağladığı bir takım avantajlar göze çarpmaktadır. Söz konusu bu avantajlar:

- i) Uyuşmazlığın sona ermesi,
- ii) Mükellefin vergi ve cezayı ödeme açısından, vergi idaresinin vergi ve cezayı tahsil açısından sağladıkları avantajlar,
- iii) Mükellef ve vergi idaresi açısından emek ve zaman kaybını ve de bazı giderlerin önlenmesi,
- iv) Mükellef ve vergi idaresi arasındaki ilişkiyi olumlu yönden geliştirmesi, taraflar arasında karşılıklı güven ve anlayış yaratmasıdır²⁶.

a. Vergi İdaresi Kavramı

Vergi idaresi kavramının vergi hukukumuzda bir tanımı yapılmamıştır. Maliye Bakanlığı, devletin alacaklarını tahsil etmek ve devlet alacaklarının tahsili ile ilgili davalarda devlet tüzel kişiliğini temsille görevlidir. Bu nedenle de vergi idaresi dendiğinde akla ilk olarak Maliye Bakanlığı gelmektedir²⁷.

Vergi idaresi, vergilendirme ile ilgili tüm hizmetleri vergi mevzuatına göre yürüten Maliye Bakanlığına bağlı devlet örgütüdür. Vergi idaresi vergilendirme hizmetlerini yürütürken mükellefleri tespit etmekte, vergi incelemesi, araştırması, tahsilat, kovuşturma, denetim gibi işlemleri ve diğer işlemleri yapmaktadır.

Vergi idaresi kavramı vergi hukukumuzda tanımlanmamış olsa da vergi dairesinin tanımı yapılmıştır. VUK'nun 4 üncü maddesine göre vergi dairesi,

²⁵ AKSOY, s.65.

²⁶ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.60-61.

²⁷ KIRBAŞ, s.157.

mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Vergi dairesi vergi idaresinin bağılı birimlerinden biridir.

b. Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi idaresinin yapısı vergi idaresinin örgütlenme şekline göre farklılık göstermektedir. Ülkemizde vergi idaresi Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiştir. Ayrıca yerel idarelerinde vergiyle ilgili bir takım idari görevleri vardır. Ülkemizde vergi gelirlerinin %90'ı Maliye Bakanlığı tarafından toplanmaktadır²⁸.

2005 yılında vergi idaresinin yapılandırılması açısından önemli bir değişiklik yapılarak Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış, Maliye Bakanlığına bağılı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanuna göre Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasında güdülen amaç; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve diğere gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmaktır. Bu amaç ışığında vergi idaresinin yeni yapılandırılmasının idari çözüm yolu açısından kolaylaştırıcı bir rol oynayacağı varsayılmaktadır²⁹.

c Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü Türk vergi sistemi koşullarında uzun süren yargısal çözüme göre uyuşmazlığı kısa sürede sonuçlandırarak, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin bir an önce normal hale gelmesini, mükelleflerdeki endişelerin ortadan kalkmasını, dolayısıyla da vergi kanunlarına karşı oluşan tepkilerin azalmasını sağlamaktadır³⁰.

²⁸ KIZILOĞ, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.56-59.

²⁹ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1475.html> (Erişim:24.03.2009)

³⁰ Mehmet CİVAN, “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Bir Örnek Uygulama”, <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=38&syf=11> (Erişim:10.02.2009)

VUK’u kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uyuşmazlıklar, VUK’u kapsamına girmese de gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklar idari çözüm yoluyla çözümlenebilmektedir. İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıkları, gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer, emlak, motorlu taşıtlar vergileri, diğer vergiler ve resim, harçları kapsamaktadır.

İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıkları, mükellef ya da vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilen vergiler, re’sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerden kaynaklanabileceği gibi vergi mükellefiyetinden, mükellefin şahsından ya da vergilendirme veya muafiyet döneminden de kaynaklanabilir

Vergi uyuşmazlıkları genelde vergi mükelleflerinin bildirimleri veya defter ve belgelerin inceleme elemanlarınca incelenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır³¹.

Mükelleflerle vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarına gitmeden kısa yoldan çözümlenmesi için Türk vergi hukukunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler; vergi hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve uzlaşmadır.

İYUK’un 11 inci maddesinde yer alan üst makamlara başvuru yolu da vergi idaresi tarafından yapılan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemlerine karşı kullanılacak idari başvuru yolları arasında yer almaktadır. Üst makamlara başvuru yolu, vergi hatası kapsamında olmayan bütün vergilendirme ve ceza kesme işlemleri için söz konusu olabilen bir yoldur. Ancak üst makamlara başvuru yolunun vergi uyuşmazlıklarında uygulanıp uygulanmayacağı konusunda yargı organları dahil olmak üzere tam bir görüş birliği yoktur³².

(1) Vergi Hataların Düzeltilmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birincisi vergi hatalarının düzeltilmesidir. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bazı aksaklıkların giderilmesi amacıyla düzenlenmiş barışçıl idari bir süreçtir. VUK’nun 116 ile 126 inci maddeleri vergi hatalarını ve düzeltme yolunu düzenlemiştir. 116 inci maddeye göre vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasıdır. VUK’nun

³¹ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.97.

³² Metin TAŞ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:179, Kasım 2007, s.245.

117 inci ve 118 inci maddelerinde ise vergi hatası kavramına giren sakatlık türleri hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak düzenlenmektedir³³.

Matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olması hesap hatalarıyken; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, vergi mevzuunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata ise vergilendirme hatalarıdır³⁴.

Vergi hataları, mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkabileceği gibi açık ve mutlak vergi hataları idare tarafından da fark edilebilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi mükellefin yazılı başvurusu üzerine yapılabileceği gibi açık ve mutlak vergi hataları idare tarafından re'sen de düzeltilebilir. Bu durumda mükellefin dava açma hakkı saklıdır.

Mükellef hata düzeltmeyi, hatanın ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen tarihten itibaren zaman aşımı süresi yani 5 yıl içinde isteyebilir. Hata, vergi idaresi tarafından bu süre içinde re'sen de düzeltilebilir.

Hata düzeltmede karar verme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi idaresi mükellefin düzeltme talebine 60 gün içinde cevap vermelidir. Cevap verilmezse talep reddedilmiş sayılır. Mükellefin düzeltme talebi kabul edilirse fazla ya da eksik düzenlenen vergi silinir ya da vergi ödenmişse ödenen vergi geri verilir. Düzeltme talebi reddedilirse, mükellef kalan süreye göre vergi mahkemesine ya da şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvuruda bulunabilir³⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının düzeltme yoluyla giderilmesi, subjektif vergi işlemleri açısından verginin kanuniliğinin sağlanmasına hizmet eder. Düzeltme yolu kamu gelirlerinin idari denetimi kapsamına girmektedir. Hatalı vergilendirme işlemini ortadan kaldırarak düzeltilen miktar kadar vergi borcunu sona erdirir³⁶.

(2) Pişmanlık ve Islah

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından diğeri pişmanlık ve ıslahdır. Bu düzenlemeyle güdülen amaç, işlemiş oldukları vergi suçu nedeniyle pişmanlık duyan iyi niyetli mükelleflere işlemiş oldukları suçu itiraf etmeleri

³³ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.173.

³⁴ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2007, ss.134-138.

³⁵ BİLİCİ, s.122.

³⁶ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.174.

durumunda cezai işlem uygulanmayarak belki de hiç alınamayacak verginin tahsilini sağlamak ve de bu arada halkın vergi ahlakını geliştirmektir³⁷.

Pişmanlık ve ıslah, VUK'nun 371 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren(360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil), Kanun'a aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere bu kanunda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez. Böylece bu düzenleme ile vergi kaybı gerçekleşikten, vergi eksik ödendikten sonra dahi mükellef özgür iradesi ile pişmanlık ve ıslah yoluyla vergi kaybına engel olursa kendisine vergi cezası kesilmemektedir. Bu kurum sayesinde işlenmiş ve tamamlanmış vergi suçunun cezalandırılmasından vazgeçilmektedir³⁸.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan mükelleflere, tahakkuk eden vergi üzerinden vadesine göre gecikme zammı oranında pişmanlık zammı cezası kesilir. Mükellefler tahakkuk eden vergi ve kesilen bu cezayı 15 gün içinde ödemek zorundadır aksi halde bu düzenleme geçersiz hale gelir³⁹.

(3) Cezalarda İndirim

Vergi uyumsuzluklarını idari aşamada çözümlenmesi için öngörülen diğer bir düzenleme cezalarda indirim kurumudur. VUK 376 ıncı madde ile düzenlenmiştir. Adlarına tarh edilen vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın kabul ederek ve ödeyerek iyi niyet gösteren mükelleflerin vergi cezaları belli koşullar altında indirilmektedir⁴⁰.

Re'sen, idarece ve ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve VUK'nun 376 ıncı maddesinde gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarını mükellef ya da vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK'da düzenlenen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden başlayarak 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse mükellef veya ceza sorulusundan vergi ziyai

³⁷ TOSUNER ve ARIKAN, *Türk Vergi Yargısı*, s.110.

³⁸ KIZILOT, v.d. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, ss.169-170.

³⁹ TOSUNER ve ARIKAN, *Türk Vergi Yargısı*, ss.110-111.

⁴⁰ KIZILOT, v.d. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.149.

dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir⁴¹.

Cezalarda indirim kurumunun vergi hukuku sistemimize getirilmesinin en önemli nedeni, vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesini sağlayarak dava konusu yapılmasını engellemektir. Vergi idaresi bu nedenden dolayı alması gereken vergi cezasının bir kısmından vazgeçmektedir. Vergi mükellefi cezadan indirim kurumundan yararlanmak istiyorsa, vergi ya da cezayı veya bunlardan birini dava konusu yapmamalıdır⁴².

(4) Uzlaşma

Vergi konusu, idare ile mükellef arasında en çok uyuşmazlık yaratan alanlardan biri olduğundan ve vergi uyuşmazlıkları vergi idaresini, vergi mahkemesini ve Danıştay'ı uzun süre meşgul ettiğinden Kanun koyucu bu noktadan hareket ederek VUK'nun 376 ıncı maddesi ile ilk adımı 1961 yılında atarak, vergi cezalarında kısmen de olsa bir uzlaşma niteliğindeki "Ceza İndirme" kurumunu vergi sistemimize kazandırmıştır. Daha sonra, ceza indirmeden daha geniş ve gerçek anlamda anlaşma olan uzlaşma kurumu 1963 yılında 205 sayılı kanunla vergi hukukumuzda girmiştir⁴³.

Uzlaşma kurumu, VUK'nun 376 ıncı maddesinden sonra getirilen Ek 1-10 uncu maddeleri ile düzenlenmiştir. Uzlaşma, alacaklı vergi dairesi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında doğmuş ya da doğacak vergi ve cezalarla ilgili olarak karşılıklı ödümlerle, karşılıklı irade uyumuyla anlaşılarak uyuşmazlıkların giderilmesidir.

Türk vergi hukukunda uzlaşmayı diğer idari çözüm yollarından ayıran özelliği vergi uyuşmazlıklarının büyük bir çoğunluğunun uzlaşma yolu ile çözümlenmekte olmasıdır⁴⁴.

⁴¹ KIRBAŞ, ss.193-194.

⁴² TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.114.

⁴³ Nurettin EROĞLU, **Vergi Usul Kanunu**, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995, s.697.

⁴⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.149.

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı idari yolla çözümlenemezse taraflar dışında bir makamın çözmesi gereken bir sorun haline gelir. Bu noktada devreye yargı girer.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözülmesi, vergisel sorunların çözüm yollarının bir alternatifi olarak uyuşmazlıkların yargı önüne getirilerek bir dava konusu yapılmasını ve kesin bir hükme bağlanmasını sağlayan bir yoldur. Vergi uyuşmazlıklarının diğer çözüm yollarıyla kıyaslandığında daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Çünkü yargı aşamasında çözüm, sadece bireysel işlemler hakkında başvuru olan bir yol değildir. Aynı zamanda objektif, düzenleyici işlemlerin kanuniliğinin denetlenmesini de sağlayan bir yoldur⁴⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözülmesinde uygulanan esas ve usuller İYUK, bu kanunda hüküm yoksa VUK ve HUMK ile düzenlenmiştir.

Vergi mükellefi, sorumlusu ya da ceza muhatabı uyuşmazlığın önce idari aşamada çözülmesi için vergi idaresine başvuruda bulunup, sonuç elde edemezse yargıya gidebilmekte ya da idari çözüm yollarını denemeden doğrudan yargısal aşamada çözüm yolu arayabilmektedir. Çünkü Türk vergi yargısı sistemi yargısal çözümden önce idari çözüm yollarını zorunlu kılmamıştır⁴⁶.

Vergi uyuşmazlıkları yargı aşamasında vergi davası haline dönüşür. Vergi yargı organınca verilen karar, taraflar açısından kesin hüküm niteliğindedir. Böylece uyuşmazlık yargı organının vereceği doğrultuda çözümlenmiş olur, mükellef ya da vergi idaresi üst yargı yoluna başvurarak vergi mahkemesinin kararının bozulmasını talep edebilirler⁴⁷.

a. Vergi Yargısı Kavramı

1980 yılı ve sonraki yıllarda vergi yargısı alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler vergi yargısı sistemimizin kurumsallaşmasında ve kendisini ifade etmesinde önemli katkılarda bulunmuştur. Vergi yargılaması demek;

⁴⁵ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 2007, ss. 731-732.

⁴⁶ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, ss.117-124.

⁴⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.70.

hukuk, ekonomi, muhasebe ve işletme demektir. Vergi yargılaması tüm bu alanları kapsamaktadır⁴⁸.

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünü sağlayan yargı yoludur. Kavram olarak vergi yargısı, vergi yargısı organlarının kuruluş, işleyiş ve vergi uyuşmazlıklarına uygulanacak usul kurallarını kapsamaktadır⁴⁹.

Yargı aşamasında çözümlenen uyuşmazlıklar, verginin tarh, tebliğ, tahsil aşamalarında yapılan işlemlerden ve ceza kesme işlemlerinden ve de vergi mükelleflerinin vergilendirme konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara veya hukukun genel ilkelerine aykırılığını ileri sürmelerinden kaynaklanmaktadır.

Yürütmenin vergi hukuku alanında kanundan aldığı yetkiyle yapmış olduğu genel düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi de yargı aşamasında gerçekleşir. Vergi yargısı organı, gerektiğinde yürütmenin hukuka aykırı genel düzenleyici işlemini iptal etme yetkisine haizdir⁵⁰.

Vergi yargısı, vergi idaresinin vergi alanındaki vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini sağlayarak hukuk devleti temelinde önemli bir işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır⁵¹.

Vergi yargısı yanında kullanılan diğer bir kavram mali yargıdır. Ancak mali yargı ile vergi yargısı birbirinden farklı kavramlardır. Vergi yargısı, geniş anlamda mali yargının bir koludur. Vergi yargısı, kamu gelirleriyle ilgili uyuşmazlıkları çözen yargı koluyken, mali yargı, kamu gelirleri ve kamu giderleriyle ilgili uyuşmazlıkların çözen yargı koludur⁵².

b. Vergi Yargısının Yapısı

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla dava açılarak çözümlenmesi çeşitli ülkelerde farklı yargı yollarına başvurmayı gerektirmektedir. Vergi yargı sistemi, adli yargıya ya da idari yargıya bağlı düzenlenebildiği gibi bağımsız veya karma olarak da düzenlenmiş olabilmektedir⁵³.

⁴⁸ Ersin NAZALI, ‘‘Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlenmesinin Geçirdiği Aşamalar’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül 2007, s.129.

⁴⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.62.

⁵⁰ KARAKOÇ, s.732.

⁵¹ KIRBAŞ, s.205.

⁵² KARAKOÇ, ss.733-734.

⁵³ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.72.

Çeşitli ülkelerde uygulanan vergi yargısı sistemlerinden adli yargıya bağlı vergi yargısı sisteminde, vergi uyuşmazlıkları adli yargı sistemi içinde sonuçlandırılmaktadır. Bu sistemin uygulandığı ülkelere örnek olarak Hollanda ve Belçika verilebilir.

İdari yargıya bağlı vergi yargısı sisteminde, vergi uyuşmazlıkları idari yargı organları tarafından çözümlenmektedir. Bu sistem İsveç ve Lüksemburg gibi ülkelerde uygulanmaktadır.

Bağımsız vergi yargısı sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü diğer yargı organlarından bağımsız olan vergi yargısı organları tarafından gerçekleştirilmektedir. Örneğin, Almanya'da bu sistem uygulanmaktadır⁵⁴.

Karma vergi yargısı sistemini uygulayan ülkelere iki farklı uygulama görülmektedir. Amerika, İngiltere ve İtalya'da vergi uyuşmazlıkları önce idari organlarda daha sonra adli yargıda çözümlenmektedir. Fransa'da ise vergi türüne göre dolaysız vergiler ve muamele vergilerinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda, dolaylı vergiler ve harçlardan ve de gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıklar adli yargıda karara bağlanmaktadır⁵⁵.

Ülkemizde uygulanan vergi yargısı sistemi idari yargı içinde örgütlenmiş, idari yargıya bağlı sistemdir. Bu sistemde vergi mahkemeleri ve idari mahkemeler, idari yargı içinde düzenlenmiştir.

Türkiye'de vergi yargısı 1982 tarihinde kabul edilmiş üç kanunla düzenlenmiştir. Bu kanunlar; 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunudur. Bu kanunlarla idari yargı önemli yapısal değişikliklere uğramıştır. Örneğin, daha önce var olan idarenin vesayetindeki itiraz ve temyiz komisyonları ve de gümrük hakem kurulları kaldırılmış yerlerine idari mahkemeler, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuştur. Vergi uyuşmazlıkları bu yeni sistemle iki aşamada çözümlenmektedir⁵⁶.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda taraflar öncelikle idari yargı sistemi içinde düzenlenmiş olan vergi mahkemelerine daha sonra ise itiraz veya temyiz için bölge

⁵⁴ KIRBAŞ, ss.206-207.

⁵⁵ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.67.

⁵⁶ KIRBAŞ, s.209.

idare mahkemelerine ya da Danıştay'a başvurarak vergisel uyuşmazlıklarını yargı aşamasında çözmeye çalışmaktadırlar⁵⁷.

(1) Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi yargısının özel görevli ilk derece mahkemeleridir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken uyuşmazlıklar dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri bakmaktadır⁵⁸.

Vergi mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri:

i) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

ii) Yukarıdaki konularda 6183 sayılı AATUHK'nun uygulanmasına ilişkin davaları,

iii) Diğer kanunlarla verilen işleri yapmakla görevlidir.

Ayrıca vergi mahkemeleri, 4001 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ve İYUK'nun 37/b maddesi gereğince Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergiler, VUK gereğince şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler aleyhine açılan davaların çözümünde de yetkilidir.

(2) Bölge İdare Mahkemesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm mercilerinden olan bölge idare mahkemelerinin 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görevleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 8 inci maddesine göre şu şekilde sıralanabilir:

i) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar,

ii) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar,

⁵⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.72.

⁵⁸ KARAKOÇ, s.741.

iii) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir⁵⁹.

Vergi yargısı bakımından bölge idare mahkemelerine vergi uyuşmazlıklarında doğrudan doğruya dava açılmamaktadır. Bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararları ve bu mahkemelerin yürütmeyi durdurma taleplerine ilişkin verdikleri kararları itiraz merci olarak incelemektedir. Bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi üzerine verdiği kararlar kesindir. Danıştay dahil hiçbir yargı merciine başvurulamaz⁶⁰.

(3) Danıştay

2575 sayılı Danıştay Kanununun 1 inci maddesine göre Danıştay, Anayasa ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Vergi uyuşmazlıkları açısından ise uyuşmazlığın götürülebileceği en son yargı organıdır. Vergi mahkemelerince verilen kararlar temyiz yoluyla Danıştay tarafından kesin olarak karara bağlanmaktadır⁶¹.

Danıştay, vergi hukuku ile ilgili genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. 2575 sayılı Danıştay Kanununa göre Bakanlar Kurulu kararları, bakanlıkların düzenleyici işlemleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkardığı ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar Danıştay'da açılmalıdır⁶².

c. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi idaresinin yargısal denetimi, vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir etkidir. Vergi kanunları ve vergi idaresinin almış olduğu önlemler vergi adaletini yeterince sağlayamayabilir. Sık sık değişen, anlaşılması ve takip edilmesi zor hükümler taşıyan vergi kanunları hem mükellef hem de vergi idaresi elemanlarınca yeteri kadar anlaşılabilirse bir takım yanlış uygulamalara yol açabilir. Bu durum vergi mükellefinin bir takım yanlış uygulamalarla zarara uğramasına yol açabileceği gibi vergi idaresinin de vergi gelirlerini gerektiği şekilde toplayamamasına yol açabilir. Tüm bunlardan dolayı ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları vergi yargısı

⁵⁹ GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargısı*, ss.45-47.

⁶⁰ KARAKOÇ, s.744.

⁶¹ KIRBAŞ, s.211.

⁶² KARAKOÇ, s.745.

organlarınca kesin hükme bağlanarak vergi mükellefine ve vergi idaresine güvence sağlamaktadır⁶³.

Vergi yargısı kendisine yansıtılan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak verdiği kararlarla benzer olaylar için içtihat yaratmaktadır. Yargısal içtihatlarla uygulama açısından yargı kararlarında birlik sağlanmaktadır⁶⁴.

Vergi yargısı, yargısal kararlar yoluyla ekonomik ve teknik gelişmelere ayak uydurmakta zorlanan, karmaşık ve ayrıntılı özellik taşıyan mali mevzuatın boşluklarını doldurarak ve hükümlerini açıklığa kavuşturarak uygulama alanını netleştirmektedir. Vergi kanunlarının boşluklarını doldurma, farklı yorum ve vergi uygulamalarının ortaya çıkardığı hukuksal uyuşmazlıkları çözme yargı organlarının üzerine düşen bir görevdir. Vergi hukukunu ülkenin değişen koşullarını dikkate alarak sürekli bir şekilde geliştirmenin yolu içtihatlardır⁶⁵.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

Türkiye’de 1993’ten beri taşımayı güçlendirmeye yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı kurulurken 29 ilde vergi dairesi başkanlığı kurulmuştur⁶⁶.

Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yeniden yapılandırılma çalışmaları daha çok Avrupa ülkelerinden esinlenmiştir. Avrupa ülkelerinden Fransa’da Gelir İdaresi Maliye Bakanlığı’na bağlıdır. Ancak taşrada çok kuvvetli bir denetim ağı vardır. Taşrada vergi denetimi güçlü olduğu için siyasi etkilere maruz kalmamaktadır. Almanya’da da benzer bir sistem vardır. Almanya’da vergi dairesi başkanlıkları bulunmaktadır ve her bir vergi dairesi başkanı maliye bakanı kadar güçlüdür. Burada da taşra örgütlenmesi çok güçlüdür⁶⁷.

Vergi, Türkiye’de olduğu gibi diğer yabancı ülkelerde de devletin kamu harcamalarını karşılama konusunda önemli bir finansal kaynaktır. Hangi hukuk sistemini

⁶³ KIRBAŞ, s.205.

⁶⁴ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.70.

⁶⁵ KIRBAŞ, ss.205-206.

⁶⁶ ‘‘Gelir İdaresinin Özerkliği İçin IMF 5 Yıldır Bastırıyor’’, **Referans Gazetesi**, 27.02.2009 http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=117815&KTG_KOD=152 (Erişim:25.04.2009)

⁶⁷ Erdal SAĞLAM, ‘‘Başbakan Erdoğan, Vergide Siyasi Etkisini Bırakmak İstemiyor’’, **Referans Gazetesi**, 26.02.2009, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=117735&YZR_KOD=85 (Erişim: 26.04.2009)

benimsenmiş olursa olsun vergi uyuşmazlıklarının çözümü tüm ülkelerde önemli bir konudur. Bu kısımda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bazı yabancı ülke uygulamalarına değinilmiştir.

A. Amerika Birleşik Devletleri

Geleneksel olarak devletin vergilendirme alanındaki kanuni zorlayıcılığı, vergi ile ilgili ihlalleri engellemek için kullanılmaktadır. 1998 yılında ABD Kongresi, Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu RRA 98'i, onaylamıştır. Bu kanunla vergi mükelleflerinin hakları ve müşteri hizmetleri gibi bazı değişiklikler yapılmıştır. Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) reformu özellikle 1990'ların başında hem Kongrenin hem de vergi mükelleflerinin yüz yüze kaldığı bir dizi soruna bağlı olarak gerçekleştirilmiştir⁶⁸.

Bu kanundan sonra Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) misyonunu şu şekilde tanımlamıştır: "Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak"⁶⁹.

1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü

ABD'de vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında yaşanan uyuşmazlıklar nedeniyle 1998'de Teknik ve Çeşitli Gelirler Kanununun bir parçası olarak Amerikan Kongresi Çoklu Vergi Mükellefi Hakları Kanununu (TBOR) çıkarmıştır. TBOR hem vergi mükelleflerinin Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) ile yaşadıkları uyuşmazlıklarda kendi hakları ile ilgili farkındalıklarını artırmayı ve hem de vergi mükelleflerini korumaya yönelik belirli prosedürleri geliştirmeyi amaçlamıştır. TBOR, 21 hüküm içermekteydi ve muhtemelen bu hükümlerden en iyi bilineni de "Vergi Mükellefi Hakları" maddesidir. Bu madde Hazine Bakanına vergi mükelleflerine bilgilendirici açıklama yapma ve duyurma görevini yüklemiştir. IRS de yazılı bir açıklama metni olan "Vergi Mükellefi Olarak Haklarınız" başlıklı bir netleştirme beyanatında bulunmuştur ve bu metin şimdi Amerikan Gelir İdaresi'nin

⁶⁸ Leandra LEDERMAN, "Tax Compliance and the Reformed IRS", http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/03-13.pdf (Erişim: 26.04.2009)

⁶⁹ Adnan GERÇEK, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> (Erişim: 26.04.2009)

(IRS) vergi mükelleflerine gönderdiği yazışmalarda referans metin olarak kullanılmaktadır.

Vergi Mükellefi Hakları Kanunu, toplamda 130 prosedür hükmü getirmiştir. Bunların bazıları her vergi uyuşmazlığında devlet aleyhine ek yükler getirmiştir. Özellikle prosedürlerin birbiri üstüne bindiği durumlarda Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) maliyetleri gerçekten de mükelleflerin maliyetlerinden çok daha fazla hale gelmiştir. Ayrıca bu yeni haklar mahkemeler üzerindeki yükleri de artırmıştır. Aslında bu haklar vergi mükelleflerinin Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) ile aralarındaki uyuşmazlıklarda (haklı olduklarında) bekledikleri yararı sağlamamıştır⁷⁰.

İdarenin vergi sistemini yürütme anlayışı “vergiye katılım modeli” üzerine kurulmuştur. Bu model Avustralya Vergi İdaresi tarafından geliştirilmiş ve Amerikan Gelir İdaresi (IRS) tarafından eklemeler de yapılarak kopya edilmiştir. Temelde bu model vergi mükelleflerini vergiye katılımlarını gözeterek dört farklı kategoriye ayırmakta ve her biri için geçerli farklı uygulamalar getirmektedir. Doğru şeyi yapmaya istekli iyi vergi mükellefleri için işler kolaylaştırılır ama katılmamaya karar vermiş vergi mükellefleri için de kanunun gücü kullanılır. Diyagram piramit şeklinde oturtulmuştur ve iyi vergi mükelleflerinin iyi olmayan vergi mükelleflerinden çok daha fazla olduğu gösterilerek bir anlamda bir tür iç rahatlatma yolu tercih edilmiştir⁷¹.

Herhangi bir vergi uyuşmazlığında mükellefler önce idare içinde organize olmuş itiraz ofisine(komisyonuna-Appeals Office) başvurmak zorundadır⁷².

Mükellefler birçok Amerikan Gelir İdaresi (IRS) kararına karşı yerel itiraz ofislerine başvurabilmektedir. İtiraz Ofisi, mükellefe dönüktür ve Amerikan Gelir İdaresi (IRS) Dairesinden bağımsız çalışır. Temyiz Dairesi de denilen itiraz ofisi personeli ile olacak görüşmeler yazışma yolu, telefon ya da kişisel görüşme ile gerçekleşir ve resmi kayıt altına alınmaz (IRS nin vergilendirme dairelerine iletilmez)⁷³.

⁷⁰ Leandra LEDERMAN, “Of Taxpayer Rights, Wrongs, and a Proposed Remedy”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=233580 (Erişim: 26.04.2009)

⁷¹ Michael LENNARD, “Peace In Our Time (Settling Tax Disputes) Taxation Today”, <http://www.mikeleppard.com/?t=22> (Erişim: 26.04.2009)

⁷² KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.80.

⁷³ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

Bu ofiste aynı zamanda uzlaşma da istenebilmektedir. Ofisin vereceği cevap üzerine, mükellefler uyuşmazlığa konu vergi ve cezayı ya ödemekte ya da 90 gün içinde vergi yargısına başvurmuşlardır.

ABD’de vergi uyuşmazlıklarının idari çözümü, her aşamada istenebilmektedir. Örneğin, inceleme aşamasında yani tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunabileceği gibi tarhiyat yapıldıktan sonra da dava sona erinceye kadar uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir.

ABD’de vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları genel olarak; uzlaşma, düzeltme, cezada indirimdir⁷⁴.

a. Amerika’da Uzlaşma Kurumu

IRS Uzlaşma Teklifi Programı (OIC-Offer in Compromise) olarak adlandırılan bir düzenleme bulunmaktadır. Bu program, vergi mükellefi ile devlet arasında gerçekleştirilen ve vergi borcunun asıl borç tutarının tamamından daha az bir ödeme ile kapatılmasını sağlayan bir anlaşmadır. OIC mevcut bir vergi borcunu konusu kalmamış alacaklar kalemine yazmanın ya da uzatılması zorunlu olan bir taksitlendirilmiş vergi ödemesi takviminin yerine geçebilecek kanuni bir alternatiftir. Hedef potansiyel olarak tahsil edilebilecek vergisel tutarı mümkün olan en kısa sürede ve devlete en az maliyetle tahsil edebilmektir. OIC programının başarısı vergi mükelleflerinin potansiyel olarak ödeyebilecekleri tutarları doğru bir şekilde yansıtmasına ve idarenin de hızlı ve mantıklı kabuller gerçekleştirebilmesine bağlıdır. Vergi mükellefleri ödeme yeteneklerini gösteren makul kanıt evrakları sunmalıdırlar. Nihai amaç ise hem vergi mükellefinin hem de idarenin yararına olan bir uzlaşmaya varılmasıdır⁷⁵.

Vergi mükellefleri her türden vergi, ceza ya da faizi bu başvuruya konu yapabilmektedirler. Bu program devletin geçmişten gelen ödenmemiş vergilerle ilgili olarak yurttaşlara sunduğu vergi affına en yakın çözüm yoludur⁷⁶.

⁷⁴ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.79-81.

⁷⁵ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

⁷⁶ <http://www.articlebase.comtaxes-articleshow-to-save-thousands-of-dollars-in-taxes-penalties-and-interest-through> (Erişim: 26.04.2009)

ABD’nde liberal yaklaşımların etkisiyle uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrasında uygulanmasının, verginin kanuniliği ilkesi ile çelişmediği kabul edilmektedir⁷⁷.

Mükellefler, vergi incelemesi sırasında yani tarhiyattan önce ya da tarhiyattan sonra uzlaşma talebinde bulunabilirler. Mükellefler her aşama da uzlaşma başvurusu yapabildiklerinden, itiraz ofisinin cevabından sonra, önce uzlaşma talebinde bulunup uzlaşmanın sağlanamaması durumunda yargı yoluna başvurabilirler.

Türkiye’de olduğu gibi uzlaşma sırasında vergi ve cezanın ne kadarlık kısmının indirileceği kanunen düzenlenmemiştir. Ancak uzlaşma sağlandıktan sonra üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar daha sonra dava konusu yapılamaz ve uzlaşma sonucu ödenen paralar geri istenemez⁷⁸.

IRS ve Maliye Bakanlığı’nın uzlaşma ile ilgili düzenlemeleri, yalnızca vergi borcu ya da vergi tahsilâtında şüphe şartlarının tek tek ya da birlikte varolması durumunda izin vermektedir⁷⁹.

Mükellef bu şüphe şartları ya da teklif tiplerinden birine dayanarak uzlaşma teklifinde bulunmaktadır. Sonuçta şartı taşıyorsa Amerikan Gelir İdaresi (IRS), vergi borcunu OIC dahilinde kapatmaktadır. Bu şüphe şartları:

i)Yükümlülük ile ilgili şüphe (DATL): Ortadaki verginin doğru olup olmadığı ile ilgili şüphelerin varlığı.

ii)Tahsil edilebilirlik ile ilgili şüphe (DATC): Vergi mükellefinin borçlu olduğu verginin tamamını hiçbir zaman ödeyemeyeceği ile ilgili bir şüphenin olması⁸⁰.

iii) Etkin vergi idaresi (ETA): Verginin doğruluğu ile ilgili bir şüphe yoksa ve mükellefin borçlu olunan toplam tutarı da ödeme potansiyelinin olduğuna inanılıyorsa, mükellef verginin tahsil edilmesinin kendisini ekonomik olarak çok zor bir duruma sokacağını, bunun sonuçlarının da tamir edilemez ve adil olmayacağını kanıtlamak durumundadır.

⁷⁷ ARMAĞAN, **Maliye Dergisi**, s.176.

⁷⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.79-80.

⁷⁹ Mehmet Ali ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2004, s.898.

⁸⁰ <http://www.articlebase.comtaxes-articleshow-to-save-thousands-of-dollars-in-taxes-penalties-and-interest-through> (Erişim: 26.04.2009)

Vergi mükellefi borcun tamamını ödeyemiyorsa o zaman bir DATC teklifi sunabilir. Fakat tamamını ödeme potansiyeli varsa ve fakat bu ekonomik bir zorluk ya da adaletsizlik oluşturacaksa, bir ETA teklifi sunması yerinde olur⁸¹.

Uzlaşma Teklifi, Amerikan Gelir İdaresi'ne (IRS) ödeyebileceklerinden çok daha fazla borçlu olan vergi mükellefleri için daha küçük bir miktarı nihai mahsuplaşma tutarı olarak ödeyip borçtan tamamen kurtulma fırsatını sunmaktadır. Teklif tutarı elinizdeki tüm varlıklarınızın artı gelecekteki gelirlerinizin toplamına eşit ya da bundan büyük olmalıdır⁸².

b. Amerika'da Diğer İdari Çözüm Yolları

Uzlaşma dışında ABD'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birincisi düzeltmedir. Mükellef kendisine yapılan tarhiyatla ilgili olarak tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde düzeltme talebinde bulunabilmektedir. İdare de 15 gün içinde bu talebi cevaplandırmak zorundadır. Eğer düzeltme talebi reddedilirse ya da 15 günlük cevap süresi içinde idare cevap vermezse, mükellef 30 gün içinde vergi yargısına başvurabilmektedir.

Vergilendirme ile ilgili işlemlerde hata varsa vergi idaresi bu hatayı her aşamada düzeltebilir⁸³.

Hatalı işlemlerden ek tarhiyat gerektiren hatalar mükellefin verdiği beyannamede matematik ve yazım hataları biçiminde olduğunda, hata tanımlanarak hatanın düzeltilmesi ile ilgili bir yazım programı mükellefe gönderilir. Mükellefe başvuracağı ilgili birim ve gerekli bilgiler gönderilen bu mektupta yer alır. Mükellefe indirim olanağı tanıyan işlemlerde hata yapılmışsa bu hatalar çeşitli şekillerde düzeltilir. Böylece düzeltme işlemi ile indirim, takas ve bir başkası tarafından yapılan hatalı işlemlerden mükellef korunmuş olur⁸⁴.

Mükellefin cezada indirim kurumundan yararlanarak cezada indirim talebinde bulunup uyuşmazlık konusu vergi ve cezayı ödeyebilmesi dava yargıda görüşülünceye kadar her aşamada mümkündür.

⁸¹ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

⁸² <http://www.articlebase.comtaxes-articleshow-to-save-thousands-of-dollars-in-taxes-penalties-and-interest-throug> (Erişim: 26.04.2009)

⁸³ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.80-81.

⁸⁴ SABAN, ss.383-384.

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

ABD’de, vergi uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, idari aşamada çözüm bulunamazsa yargı yoluna gidilmektedir.

ABD’de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi süreci ve uyuşmazlıkların çözümünde görev alan adli ve idari makamların kendilerine özgü özellikleri bulunmaktadır.

ABD’de vergi uyuşmazlıkları mümkün olduğunca idari aşamada halledilmeye çalışıldığı için yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının sayısı nispi olarak azdır. Vergi uyuşmazlıklarının %95’i idari aşamada çözümlenmektedir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar dava konusu yapılamaz ve ödenen paralar geri istenemez⁸⁵.

a. Genel Olarak

Vergi uyuşmazlığında genel olarak vergilerin kanunlara uygun olarak istenip, istenmediği yargı organlarınca denetlenebilmektedir. ABD’de vergi yargısı sistemi adli yargıya bağlıdır. Vergi uyuşmazlıkları adli yargı organlarında çözümlenmektedir.

ABD’de vergi yargısı içinde yer alan mahkemeler; Birleşik Devletler Vergi Mahkemesi(The United States Tax Court), Birleşik Devletler Federal Vergi Mahkemesi(The United States Court of Federal Claims) ya da Birleşik Devletler Bölge Mahkemesi(The United States District Court)’dir⁸⁶.

Ayrıca vergi mahkemelerinin kararlarına karşı görevli Temyiz Mahkemesi(Appeals Court) ve Yüksek Mahkeme(Supreme Court) bulunmaktadır⁸⁷.

b. Vergi Yargısı

ABD’de vergi mükellefi vergi uyuşmazlığını itiraz komisyonuna götürdükten sonra komisyonda uyuşmazlık çözümlenmemişse Birleşik Devletler Vergi Mahkemesine(The United States Tax Court), Birleşik Devletler Federal Vergi Mahkemesine(The United States Court of Federal Claims) ya da Birleşik Devletler Bölge Mahkemesine(The United States District Court) uyuşmazlığı her bir mahkeme

⁸⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.81-90.

⁸⁶ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

⁸⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.89-91.

için tarif edilen belirli yasal ve usule ait prosedürleri yerine getirdikten sonra havale edebilir. Bu mahkemeler bağımsız yargı organlarıdır ve Amerikan Gelir İdaresi (IRS) ile herhangi bir resmi bağlantıları yoktur⁸⁸.

Birleşik Devletler Vergi Mahkemesi'nin yargılama yapabilmesi için ortada bir matrah farkı olması ve mükellefe bir ihbarname gönderilmiş olması gerekmektedir. Açılan davada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Davada davalı olarak vergi denetleme elemanı gösterilmektedir. Vergi denetim elemanını Tax Court'ta açılan davalarda Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) bir avukatı savunmaktadır⁸⁹.

Amerikan Gelir İdaresi (IRS) ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlığının konusu; mükellefin Amerikan Gelir İdaresi'ne (IRS) olan gelir, vergi, emlak vergisi, hediye vergisi ya da belirli gümrük vergileri borçları ya da cezaları ile ilgiliyse bu sorunları Birleşik Devletler Vergi Mahkemesi çözümlenmektedir. Diğer vergi uyuşmazlıkları, mesela istihdam vergileri ya da üreticilerin gümrük vergileri gibi, Vergi Mahkemesi yetkisi dışındadır⁹⁰.

Birleşik Devletler Bölge Mahkemesi(The United States District Court), iade davalarında görevli bir vergi mahkemesidir. Mükellefin bu mahkemeye başvurabilmesi için Amerikan Gelir İdaresi (IRS) tarafından salınan vergiyi ve kesilen cezayı ödenmesi ve iade talebinde bulunmuş olması gerekmektedir. Bu mahkemenin en önemli özelliği, Jüri yargılaması yapabilen tek vergi mahkemesi olmasıdır.

Birleşik Devletler Federal Vergi Mahkemesi(The United States Court of Federal Claims), yetki alanı tüm ülkeyi kapsamaktadır. Tanıkların ve sanıkların sağlamlığına önem veren bir mahkemedir. Bu mahkemede görevli yargıçlar Tax Court yargıçları gibi vergi alanında uzmanlaşmış yargıçlar değildir.

Birleşik Devletler Bölge Mahkemesine ve Birleşik Devletler Federal Vergi Mahkemesine dava açabilmek için dava konusu uyuşmazlıkla ilgili vergi ve cezanın tamamen ödenmiş olması gerekmektedir.

⁸⁸ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

⁸⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.90.

⁹⁰ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

Cezada indirim talebinde bulunularak vergi uyuşmazlığına konu olan vergi ve cezayı ödemek dava vergi yargısında görüşülünceye kadar her aşamada mümkündür⁹¹.

B. Fransa

Fransa Gelir İdaresi, ayrı bir özerk kuruluş halinde örgütlenmiştir. Ekonomiyi Fransız halkına sürekli gelişmeyi garanti edecek şekilde yönetmek, Fransız şirketlerinin gelişme potansiyellerini desteklemek ve ekonomik güvenliği sağlamak Fransız Gelir İdaresinin (Fiscal Administration) misyonu olarak belirlenmiştir⁹².

Fransa, idari yargı alanında önemli bir semboldür. Fransa'da vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak değerlendirilmektedir. Fransa'da, hukuki olarak genel bir idari usul kodu olmamasına rağmen vergilendirme alanında vergi usul kodu bulunmaktadır.

1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü

Fransa'da, vergi uyuşmazlıklarında vergi incelemesine dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda itiraz iki aşamalıdır. Mükellef öncelikle idareye başvurur daha sonra vergi yargısına gidebilir.

İdari aşama, vergi mükellefinin vergi tarhı ile ilgili yapılan işleme cevap vermesi ile başlamaktadır. Eğer vergi müfettişi yazılı olmak şartıyla tavrında ısrar ederse, uyuşmazlık konusu dosya vergi borcu ile ilgili dava konusu yapılmak üzere vergi tahsildarına gönderilmektedir. Anlaşmazlık örneğin, gerçeğin sorgulanması ile ilgili ise uyuşmazlık önce, ispat yükünün vergi idaresi ya da mükellefte mi olacağı konusunda karar verilmek üzere özel komisyona götürülür⁹³.

Fransa'da, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde başvuru yolları; pişmanlık (repentir), düzeltme (redressement), vergi ve cezada indirim (modération), ve uzlaşma (transaction) dır. Bu yollardan en etkin olanı uzlaşmadır.

Mükelleflerin vergi yargısına başvurabilmeleri için uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümlenme teşebbüslerinin reddedilmiş olması gerekmektedir⁹⁴.

⁹¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.91.

⁹² GERÇEK, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> (Erişim:26.04.2009)

⁹³ SABAN, s.367.

⁹⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.73.

a. Fransa'da Uzlaşma Kurumu

Fransa'da uzlaşma kurumu sadece cezalarda uygulanmaktadır. Verginin aslı uzlaşma konusu yapılamaz. Üzerinde uzlaşma yapılacak cezada ise herhangi bir miktar ya da tür sınırlaması bulunmamaktadır. Her türlü vergi cezasında uzlaşmaya gitmek mümkündür⁹⁵.

Dolaysız vergilerde, idari yolla cezanın bir kısmının affı ya da indirilmesi mümkündür. Bu yol vergi aslının bir kısmının yargısal yolla kaldırılmasını sağlar. Bu yöntemle başvurabilmek için mükellefin ödeme gücünün olmaması gerekmektedir. Mükellefin ödeme gücünün olmadığı talebiyle yapılan başvuru istirhama dayalı başvuru(recours gracieux) olmaktadır. Bu başvuru şeklinin kullanılmasında eşitlik ve tarafsızlığın sağlanabilmesi amacıyla 1977 tarihinde Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu(Comitee du Contentieux Fiscal) kurulmuştur. İstirhama dayalı başvuruda ayrıca Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'ın uygun görüşü de aranır⁹⁶.

Yani Fransa'da yalnız dolaysız vergilerde mükellefin ödeme gücünün olmaması şartıyla Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'ın uygun görüşleri, Mali Anlaşmazlıklar Komisyonunun kararı ile uzlaşma olabilmektedir⁹⁷.

Uzlaşmaya ilişkin talep, verginin tarh edildiği yer vergi dairesi müdürüne yapılmaktadır. Uzlaşma işlemleri Eyalet Uzlaşma Komisyonları(CGI) tarafından yürütülmektedir. Bu komisyonda görev alanlar; vergi hizmetleri müdürü ya da temsilcisi, en az başmüfettiş statüsünde Gelirler Genel Müdürlüğü'nün üç elemanı, noterler odasından bir noter, üç mükellef temsilcisidir.

Uzlaşmanın sonucu bir tutanakla tespit edilir. İdare bu tutanakla uzlaşılacak konu ile ilgili incelemeyi durdurmayı, mükellef ya da ceza muhatabı kararlaştırılan vergi cezasını yargıya yansıtmadan ödemeyi bu tutanakla taahhüt eder⁹⁸.

Ayrıca Fransa'da vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında tarhiyattan önce, mükellefin istemesi halinde ön uzlaşma adı verilen bir düzenleme bulunmaktadır⁹⁹.

⁹⁵ AKSOY, s.112.

⁹⁶ SABAN, ss.375-376.

⁹⁷ Yılmaz BUDAK, "Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı mıdır?" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:304, Aralık 2006, s.15.

⁹⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.74.

⁹⁹ Şenay OTO, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:95, Ağustos 1996, s.76.

b. Fransa'da Diğer İdari Çözüm Yolları

CGI'nın 1649 uncu maddesine göre, mükellef ayda %0.75 oranında pişmanlık zammı ödemek şartıyla daha önce hakkında bir ihbar yoksa pişmanlıkla beyanda bulunabilir¹⁰⁰.

Mükellef vergilendirme işlemi ile ilgili kendisine yapılan tebligattan sonra işlemin hatalı olduğunu düşünüyorsa, hatalı işlemin kaldırılması için idareye sözlü ya da yazılı olarak başvurur. Vergi idaresi talebi haklı görürse hatalı işlemi düzeltir. Vergi idaresi talebi haklı bulmazsa Müdürün düzeltmenin yapılmaması yönündeki kararı üzerine yargı yolu açılır¹⁰¹.

Fransa'da düzeltme yolunda her türlü hata için dört yıllık zaman aşımı süresi tanınmıştır. Tahsil aşamasında da süre aynıdır ve hata türleri ayırt edilmemiştir. Fransız vergi idaresi düzeltme talebine 6 ay içinde cevap verebilmektedir. Mükellef kendisine verilen cevap tarihinden itibaren 2 yıl içinde yargı yoluna başvurabilir¹⁰².

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Fransa'da vergi uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta eğer idari aşamada çözümlenemezse devreye yargı girmektedir. Dolaysız vergilerin uygulanmasından doğan ve dolaylı vergilerden muamele vergilerine ilişkin vergi uyuşmazlıkları idari mahkemelerde, diğer dolaylı vergiler, gümrük ve harçlarla ilgili uyuşmazlıklar ise, adli mahkemelerde çözümlenmektedir¹⁰³.

Fransa'da yargı aşaması mükellefin tarhiyata ilişkin itiraz dilekçesine vergi idaresinin yaptığı itiraz ile başlar. Eğer vergi müfettişi de vergi idaresiyle aynı düşünce de ise mükellef idare mahkemesine ve daha sonra yüksek mahkemeye başvurabilir¹⁰⁴.

Mükellefler, uyuşmazlık yaratan işlemi, tebliğ tarihinden itibaren 2 ay içinde idari aşamada çözüm yoluna başvurmak zorundadır. Vergi idaresi itiraza 6 ay içinde

¹⁰⁰ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.73-75.

¹⁰¹ SABAN, s.383.

¹⁰² OTO, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.75.

¹⁰³ http://www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/4ECEF145-A3EB-4304-A6BD-F32833C752C3/1258/013_080.pdf (Erişim: 26.04.2009)

¹⁰⁴ SABAN, s.367.

cevap vermezse ya da verilen cevap olumsuzsa mükellef 2 ay içinde yetkili mahkemeye başvurabilir¹⁰⁵.

a. Genel Olarak

Fransa'da vergi kanunlarının Anayasa Konseyine götürülmek suretiyle denetlenmesi mümkündür. Anayasa Konseyi, vergi kanunlarının yargısal denetimini yaparken sadece Anayasaya ve organik kanunlara uygunluğunu değil aynı zamanda İnsan Hakları Beyannamesi ve 1946 Anayasasının giriş kurallarına uygunluğunu değerlendirmektedir. Konsey, vergi kanununun bir ya da daha fazla unsurunun anayasaya uygun olmadığına karar verirse bu hükümler yürürlüğe giremez. Örneğin, Anayasa konseyi, vergi kanunlarının geriye yürütmesinin verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde mümkün olduğuna karar vermiştir¹⁰⁶.

Vergi yargısı idari yargı içinde düzenlenmiştir. İdari yargı; idare mahkemeleri, idari istinaf mahkemeleri ve Danıştay olmak üzere üç organdan oluşmaktadır. Son karar mercii Danıştay'dır.

b. Vergi Yargısı

Fransa'da, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına getirilmeden önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılması zorunludur. Vergi uyuşmazlığı, idari aşama denendikten sonra çözümlenmemişse verginin türüne ve uyuşmazlığın niteliğine göre ya adli ya da idari yargı organlarına intikal ettirilmektedir¹⁰⁷.

Fransa'da, dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir. Dolaysız vergilerin uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar ile dolaylı vergilerden muamele vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari mahkemelerde çözümlenmektedir¹⁰⁸.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda görevli adli yargı organları; sulh mahkemesi, asliye mahkemesi ve Yargıtay'dır.

İdare mahkemelerinin kuruluş amacı Danıştay'a giden dava sayısını azaltmaktır. Her idari mahkeme bir başkan tarafından yönetilmektedir.

¹⁰⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.73.

¹⁰⁶ SABAN, ss.371-372.

¹⁰⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.81-82.

¹⁰⁸ Mine UÇAR, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 1998, s.14.

İdari istinaf mahkemeleri, idare mahkemeleri ile Danıştay arasındaki boşluğu doldurmaktadır. Kuruluş amacı Danıştay'a giden dava sayısını azaltmaktır¹⁰⁹.

Danıştay, 1799 yılında kurulmuş, ulus adına kararlar alan bağımsız bir yüksek mahkemedir. Fransız Danıştay'ı idarenin hukuka uygunluğunun sağlanmasını iptal davaları yoluyla sağlamaktadır. Fransız Danıştay'ı idarenin sorumluluğu anlayışını geliştirmiş, idarenin bireylere verdiği zararların giderilmesini tam yargı davası yolu ile sağlamıştır¹¹⁰.

Fransa'da muamele vergileri (toplu muamele vergisi, yayılı muamele vergisi ve KDV gibi) dışında kalan tüm dolaylı vergiler, harçlar (örneğin, tapu harcı), damga resmi ile ilgili uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir. Sulh mahkemeleri gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklara bakmaktadır. Diğer uyuşmazlıklarda asliye mahkemeleri yetkilidir. Son aşama ise Yargıtay olmaktadır.

Adli yargının yetki alanına giren vergi uyuşmazlıkları esas olarak hukuk mahkemelerinde çözümlenmektedir. Ancak kaçakçılık gibi fiillerden kaynaklanan ve hürriyeti bağlayıcı cezalar gerektiren davalara ise ceza mahkemelerinde bakılmaktadır¹¹¹.

C. İngiltere

1215 tarihinde İngiltere Kralı Yurtsuz John'a karşı bazı derebeylerinin ilan ettiği Magna Carta Libertatum (Büyük Hürriyet Fermanı) bugün elimizde bulunan ilk yazılı özgürlük bildirgesi olarak kabul edilir. Bu bildirmede kralın vergilendirme yetkisi sınırlanmıştır. Vergileme yetkisi kralın elinden alınmış ve o dönemde Krallık Toplu Meclisi olarak adlandırılan bir tür parlamentoya verilmiştir¹¹².

Magna Carta Libertatum ile "temsilsiz vergi olmayacağı" prensibi ortaya çıkmıştır. Bu prensip zamanla çağdaş anayasa hukuku içinde yerini almıştır.

Inland Revenue'nin (İngiliz Gelir İdaresi) kuruluşu 1665'lere kadar uzanır. İkinci İngiliz-Hollanda savaşının finansmanı için özel bir Vergi Kurulu oluşturulur.

¹⁰⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.82-83.

¹¹⁰ GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.7.

¹¹¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.83.

¹¹² Coşkun Can AKTAN, "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni", http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergileme-yetkisi.pdf (Erişim: 26.04.2009)

Bu özel savaş vergilerinin tahsilatının kontrolü için merkezi bir örgütlenmeye ihtiyaç duyulması sonucunda Inland Revenue (İngiliz Gelir İdaresi), kurulmuş olur¹¹³.

Inland Revenue'nin (İngiliz Gelir İdaresi), mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini dikkate alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde Mükellef Hakları Bildirgesi (Charter for Taxpayers) metni olarak ilan etmiştir. Bu metinde vergi mükellefleri müşteri olarak isimlendirilmiş olup, İngiliz Gelir İdaresinin amacı, onlara etkin verimli ve adil hizmet sunmak olduğu açıklanarak mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri tespit edilmiştir¹¹⁴.

1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü

İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları çok az sayıdadır. Bu durumun en önemli sebepleri; iyi organize edilmiş bir vergi idaresinin kurulmuş olması, vergi idaresinin vergi alacağını tespit ederken ve uyuşmazlığı çözerken amacının vergi almak olması dolayısıyla cezayı ikinci plana itmesi, servet beyanı ve servetin takip-kontrolünün önemli bir ölçüde sağlanmış olması, defter ve belge tutma yönteminin yerleşmiş olması, vergilemenin çok eski bir geçmişe sahip olmasıdır¹¹⁵.

İngiltere'de kurulan sistemde, mükellef ve temsilcileri gerçek verginin alınacağını ve bunun temini için vergi idaresinin gerekli gayreti sarf ettiğini hissetmekte ve bu da onları psikolojik olarak olumlu yönde etkilemektedir¹¹⁶.

İngiltere'de, mali yargının vergi uygulamasındaki yeri diğer Kıta Avrupası ülkeleri kadar geniş çaplı değildir. Vergi uyuşmazlıklarına daha başlangıçta engel olma ve uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmeden vergi idaresinin kendi bünyesinde çözümlenmesi anlayışı hakimdir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmesi en son ve çaresiz kalınan hallerde kabul edilmiştir¹¹⁷.

Uyuşmazlık öncelikle mükellef ile vergi dairesi başkanı arasında çözümlenmeye çalışılır. Bunun içinse mükellef vergi uyuşmazlığı için vergi dairesi başkanlığına başvurur.

¹¹³ http://en.wikipedia.org/wiki/Inland_Revenue (Erişim: 26.04.2009)

¹¹⁴ GERÇEK, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> (Erişim:26.04.2009)

¹¹⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.75-76.

¹¹⁶ AKSOY, s.112.

¹¹⁷ UÇAR, ss.28-29.

a. İngiltere’de Uzlaşma Kurumu

İngiliz vergi sisteminde asıl olan idari çözüm yolu uzlaşmadır. İngiltere’de uyuşmazlıkların dörtte üçü uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir. İngiltere’de, maliye teşkilatının belirlediği ‘‘erken elde edilen vergi, daha fazla fakat geç elde edilecek olandan iyidir.’’ ilkesinden dolayı uyuşmazlıkların çok azı vergi yargısına intikal etmektedir¹¹⁸.

İngiltere’de Mükellef, Inland Revenue(İngiliz Gelir İdaresi) ile bir uzlaşmaya varmak istiyorsa Inland Revenue’nun görevlilerinin de katılacağı bir toplantı son derece önemlidir. Çünkü yazışmalarla yürütülen uzlaşma süreçleri genelde sonuçsuz kalabilmektedir¹¹⁹.

İngiltere’de uzlaşma denildiğinde, en geniş anlamıyla daha başlangıçtan itibaren vergi idaresinin dahili ve günlük işleri olarak kabul edilmektedir. Bütün aşamalarda vergi idaresi ile mükellefin uzlaşma olanağı açık bırakılmakta ve somut kanıtlarla uzlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır¹²⁰.

Sonuç olarak vergi ve cezanın miktarı konusunda uzlaşmaya varılamazsa, mükellefler yüksek mahkemeye ve bundan sonraki aşamada, temyiz mahkemesine başvurabilirler. Çok özel durumlarda uyuşmazlık dosyası Lordlar Kamarası Mahkemesi’ne intikal ettirilir¹²¹.

b. İngiltere’de Diğer İdari Çözüm Yolları

İngiltere’de vergi uyuşmazlığı dava konusu yapılmadan önce idari çözüm yollarının aranması şarttır. Uyuşmazlık ilk olarak idari komisyonlarda çözümlenmeye çalışılır. Gelir vergisi ile ilgili itirazlar, Belediye Başkanı, Merkez Bankası Müdürü ve Belediye Meclisi tarafından seçilen heyetlere diğer vergilerle ilgili itirazlar ise Special Commissioners of Inland Revenue (Özel Komiserler) adı verilen komisyona yapılmaktadır¹²².

İngiltere’de kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda izlenen süreç oldukça uzundur. Şirket yetkilileri ile vergi idaresi temsilcisi uyuşmazlığı önce idari aşamada

¹¹⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.84.

¹¹⁹ Michael LENNARD, ‘‘Peace In Our Time (Settling Tax Disputes) Taxation Today’’
<http://www.mikelennard.com/?t=23> (Erişim: 26.04.2009)

¹²⁰ AKSOY, ss.111-112.

¹²¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.76-77.

¹²² TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, , s.7.

çözmeye çalışır. Burada çözümlenemezse daha sonra Comissioner of Inland Revenue (Komiserler) olarak adlandırılan özel bir komisyona başvurulur. Komisyon üyeleri, bölgenin önde gelen saygın kişileri ve vergi idaresi temsilcilerinden oluşmaktadır. Bu komisyon görüşmeler sonunda vergi ve cezanın miktarını önemli ölçüde azaltabilmektedir.

İngiliz Vergi Usul Kanunun'da vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir¹²³.

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Son 25 yılda yapılan çok sayıda değişiklik sonucunda İngiliz Vergi Sistemi oldukça karmaşık hale gelmiş ve vergi kanunlarının dili ve yapısı eleştirilmeye başlanmıştır. Bunun sonucunda vergi sisteminin basitleştirilmesi amacıyla 1996 yılında Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi başlatılmıştır. Bu projenin amacı dolaysız vergi kanunlarının temel yapısında değişiklik yapılmadan daha açık ve basit hale getirmek için, bu kanunların yeniden yazılmasıdır¹²⁴.

Geleneksel hukuk sisteminden ayrılmak isteyen İngiliz hukukuna egemen olan zihniyet İngiliz vergi yargısı sistemine de hakimdir. İngiliz vergi sistemi ve vergi hukuku diğer kara Avrupası ülkelerinin vergi sistemlerinden farklı özelliklere sahiptir¹²⁵.

İngiltere'de Türkiye'de olduğu gibi vergi uyuşmazlıkları idari aşama ve yargı aşamasında çözümlenmektedir. İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının yargı aşaması adli yargı organlarında gerçekleşmektedir¹²⁶.

a. Genel Olarak

İngiltere toplumu, vergiye karşı en az direnç gösteren toplumlardan biridir. Bu durum, vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma aşamasında çözümlenme oranını artırmaktadır. Vergi idaresinin etkin ve geniş yetkilerle donatılmış nitelikli elemanlardan oluşması da uyuşmazlıkların yargıya intikalini azaltmaktadır. Bu özelliklerin hiçbiri etkin vergi idaresi özelliği hariç Kıta Avrupası ülkelerinde

¹²³ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.75-77.

¹²⁴ GERÇEK, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/004/> (Erişim:26.04.2009)

¹²⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.75.

¹²⁶ http://www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/4ECEF145-A3EB-4304-A6BD-F32833C752C3/1258/013_080.pdf (Erişim:26.04.2009)

görülmemektedir. Bu nedenlerle İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının kapsamı diğer Kıta Avrupası ülkelerinden daha sınırlıdır ve dolayısıyla vergi yargısının iş yükü diğer ülkelere göre daha azdır¹²⁷.

Vergi yargısı aşaması, vergi dairesi başkanlığına başvuru ile başlamaktadır. Vergi dairesi başkanlığına yapılan başvuru olumsuz sonuçlanırsa uyuşmazlıklara itiraz; Genel Komiserler, Arazi Vergisi Komiserliği, Özel Komiserler, Hakem Kurulları, Hakemler ve Yüksek Mahkemelere yapılmaktadır¹²⁸.

b. Vergi Yargısı

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması idari aşamada engellenememişse, uyuşmazlık önce o mahalde bulunan Genel Komiserler(General Commissioner)’e gönderilir. Genel Komiserler’in vermiş olduğu kararlar fiili sorunlarla ilgili ise kesindir; hukuki sorunlarla ilgili ise adli yargı organları tarafından kendi yargılama usullerine göre incelenir¹²⁹.

Bu kurul, gelir vergisi kanunundan doğan vergi uyuşmazlıklarında başvurulabilen birinci derecede yargı yeri konumundadır.

Arazi Vergisi Komiserliği(Land Tax Commissioners), arazi vergisi ile ilgili uyuşmazlıkları inceleyerek karara bağlamaktadır.

Özel Komiserler(Special Commissioners), gelir vergisi, münzam gelir vergisi, kazanç vergisi ve fazla kazanç vergisi ve diğer özel yardım vergileri ile ilgili uyuşmazlıkların başvuru ve karar merciidir¹³⁰.

Özel Komiserler, esas olarak Londra’da hizmet vermekle birlikte bazen mükelleflere kolaylık olsun diye başka şehirlerde de vergi uyuşmazlıklarına bakabilirler.

Hem Genel Komiserlerin hem de Özel Komiserlerin kararlarına karşı yalnızca hukuki yönden yüksek yargı organlarına başvurulabilir.

Hakem Kurulları(Board of Refrees), I.Dünya Savaşında Fazla Kazanç Vergisi ile ilgili uyuşmazlıkları çözümlmek üzere kurulmuştur. Günümüzde hem bu

¹²⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.84.

¹²⁸ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.7.

¹²⁹ UÇAR, ss.28-30.

¹³⁰ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.8.

uyuşmazlıkları hem de munzam gelir vergisi açısından aile şirketlerinin dağıtılmayan kazançlarını tespit ederek bu konuda çıkan uyuşmazlıkları çözümlenmektedir¹³¹.

Hakemler(Arbitrators), gümrük vergileri, tüketim vergileri, muamele vergisi kanunlarından doğan değerleme ile ilgili uyuşmazlıkların çözüm merciidirler.

Yüksek Mahkemeler (High Courts), İngiliz vergi yargısı sisteminin ikinci derece yargı merciileridir. Yüksek Mahkemeler ve İstinaf Mahkemeleri(Courts of Appeals) olarak kendi içlerinde iki dereceye ayrılmaktadır. Yüksek mahkemenin kararlarına karşı sadece hukuki açıdan istinaf mahkemelerine başvurulabilir yani bu mahkemeler en yüksek yargı organlarıdır. Bazı özel uyuşmazlıklarda istinaf mahkemelerinin kararlarına karşı yasama organı olan Lordlar Kamarasına gidilebilir. Lordlar kamarası, kendisine intikal eden uyuşmazlıkları bir yargı organı olarak iki komisyon aracılığıyla çözümlenmektedir. Ancak uygulamada uyuşmazlıkların genellikle mükellef ve vergi idaresi tarafından Lordlar Kamarasına götürülmediği ve bazen de İstinaf Mahkemelerinin verdikleri kararın kesin olduğu yönünde kararlar verdiği görülmektedir¹³².

D. Almanya

Diğer Kıta Avrupası ülkeleri gibi Almanya da bir sosyal devlettir. Bunun sonucu olarak vergi adaletinin anayasal temelini özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışma oluşturmaktadır.

Türk vergi hukuku sisteminde yer alan uzlaşma kurumuna modellik eden Alman uzlaşma uygulaması “verginin yasallığı ilkesini zorlayan bir kurum” olarak 1997 yılı itibarıyla Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırı bulunarak kaldırılmıştır¹³³.

Almanya'da vergi dairesi başkanlıkları bulunmaktadır ve her bir vergi dairesi başkanı maliye bakanı kadar güçlü yetkilere sahiptir. Taşra örgütlenmesi çok güçlü bir yapıya sahiptir¹³⁴.

¹³¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.86.

¹³² TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, ss.8-9.

¹³³ ARMAĞAN, **Maliye Dergisi**, s.176.

¹³⁴ SAĞLAM, **Referans Gazetesi**, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=117735&YZR_KOD=85 (Erişim: 26.04.2009)

1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü

Almanya’da federal özelliğine uygun olarak, federal devletin ve eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmalarını Anayasa zorunlu tutmuştur. Belediyeler de, geleneksel öz-yönetim hakları uyarınca, kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademededen oluşmaktadır. En üst mali merciler; federal seviyede Federal Maliye Bakanlığı ve eyaletlerde de Eyalet Maliye Bakanlıkları’dır. Orta kademe mali merciler Yüksek Maliye Müdürlükleri’dir. Orta kademe mali merciler ile mahalli mali merciler her iki bakanlıkla da irtibatlıdır. Yerel mali merciler ise vergi daireleridir¹³⁵.

Almanya’da vergi uyuşmazlıkları mükellef ile vergi idaresi arasında görüşmeler yapılarak çözümlenmeye çalışılır. Mükellefler idari aşamada vergi uyuşmazlığını çözümlenebilmek amacıyla vergi ve cezada indirim, itiraz, düzeltme ve idari uyuşmazlık yollarına başvurabilirler.

Mükellefler, her türlü itirazlarını idare nezdinde ileri sürebilirler. Matraha ilişkin iddialar, tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi dairesine yapılabilir. Ön ödemenin reddine ilişkin şikayetler bir üst otorite olan bölge vergi dairesine yapılabilir. Vergi dairesinin mükellefin isteği üzerine olayın yeniden incelenmesinde olağanüstü yetkileri bulunmaktadır. Yeniden inceleme aşamasında ulaşacağı sonuca göre vergiyi terkin edebilme, matrahı indirebilme, bazı gelir unsurlarını göz önünde tutmadan gelir unsurlarını yeniden belirleyebilme, matrahta belli bir miktar indirim yapabilme vergi dairesinin sahip olduğu olağanüstü yetkilerine örnek gösterilebilir. Söz konusu durum nedeniyle Almanya’da her 10 vergi uyuşmazlığının 9’u idari aşamada çözümlenebilmektedir¹³⁶.

a. Almanya’da Uzlaşma Kurumu

Uzlaşma, Alman vergi hukukunda kanunlarla düzenlenmiş bir kurum değildir. Federal Mali Mahkemenin vermiş olduğu, mali idare ile mükellef arasında yapılan anlaşmaların her iki tarafı da bağladığı yönündeki kararları nedeniyle

¹³⁵ İsmail CAN, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf> (Erişim:26.05.2009)

¹³⁶ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.77-88.

uzlaşma, Almanya’da kanuni dayanağı olmayan ancak fiilen uygulanan bir kurum haline gelmiştir¹³⁷.

Alman vergi hukuku sisteminde uzlaşma yerine ‘‘vergi işlerinde uzlaşma’’ adlandırması tercih edilir. Bu deyimle kastedilen ise vergilendirme işlemi sırasında vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının taraflar arasında bir anlaşma ya da uyuşma sağlanarak idare tarafından çözümlenmesidir¹³⁸.

Almanya’da daha önce de belirtildiği gibi mükellef ve vergi idaresi arasında görüşmeler yapılarak vergi uyuşmazlığı çözümlenmeye çalışılır. Anlaşma sağlanamazsa mükellef vergi idaresi içinde kurulmuş vergi komisyonuna itiraz edebilir. Komisyon da olumsuz cevap verirse Mali Mahkemelere başvurabilir. Federal Mali Mahkemelere uyuşmazlık tutarı belirli bir miktarı aştığında gidilebilir¹³⁹.

Uzlaşmanın kapsamına kanuni konular girmemektedir. Ancak vergiyle bağlantılı durumun gerçek mahiyetinin tespitinin son derece zor veya büyük ve orantısız harcamalar yapıldığı durumlarda uzlaşma geçerli olmaktadır. Değer tespiti ya da matrah tahmini yapılması gereken konular da uzlaşma kapsamına girebilmektedir¹⁴⁰.

Alman vergi hukuku sisteminde uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bazı uygulamalara rastlanmaktadır. Örneğin, vergi incelemesinden sonra yapılan son konuşma adı verilen bir uygulama bulunmaktadır. Almanya’da vergi incelemesi sonunda mükellefle usulen bir konuşma yapılır. Bu ilk konuşmada vergi matrahı üzerinde anlaşma sağlanmaya çalışılır. Anlaşma sağlanamazsa, ikinci konuşma yapılır. Mükellefe konuşmaya konu olacak sorunlar bildirilir ve belli bir süre verilir. Daha sonra son konuşma yapılır. Son konuşmada yalnızca matrahı ortaya çıkaran olayın bulunup bulunmadığı ve tespit edilmiş matrah farkının kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. Vergi incelemesinin son aşaması olan bu son konuşma Alman vergi hukukunda uzlaşmanın esasını oluşturur. Sonuç olarak vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesini sağlamaktadır. Ancak bu uygulama Türkiye ve bazı yabancı ülkelerdeki uzlaşma kurumundan farklıdır¹⁴¹.

¹³⁷ ÖZYER, s.898.

¹³⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.78.

¹³⁹ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.14.

¹⁴⁰ ÖZYER, s.898.

¹⁴¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.78-79.

b. Almanya’da Diğer İdari Çözüm Yolları

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinde talep iki türlü ortaya çıkmaktadır. Vergi tahakkuku ile ilgili düzeltme taleplerinin öncelikle vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi itiraz servisine karara bağlanmaktadır. Diğer mali ve idari işlemlerde de şikayet hakkı bulunmaktadır. Şikayet konusu Yüksek Maliye Dairesince karara bağlanmaktadır. Düzeltme talebi ve şikayetler üzerine idarenin verdiği bütün kararlar 1 ay içinde dava edilebilmektedir¹⁴².

Almanya’da idari çözüm yollarından birincisi, itirazdır. Mükellef, itirazı doğrudan vergi dairesine yapar. Vergi dairesi mükellefin itirazını yerinde ve haklı bulursa, yapılan vergi tarhiyatını terkin eder. İtirazı yerinde ve haklı bulmazsa, mükellefe bu durum delil ve hükümleriyle birlikte bir yazı ile bildirilir. Mükellef, ya itirazında direnir ya da itirazını geri alır. Mükellef, itirazında direnirse, mükelleften yeniden bilgi istenir veya bilgi istenmeden hemen karar verilir ve mükellefe bu durum tebliğ edilir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözüm yollarından ikincisi vergi ve cezada indirimdir¹⁴³.

İdare vergi mükellefi tarafından beyan edilen ya da defter ve belgelere göre saptanan matrahı indirebilme yetkisine sahiptir. Bu yetki, Alman Vergi Usul Kanununun 131 nci maddesi ile idareye tanınmıştır. Vergi dairesi, mükellefin içinde bulunduğu genel durumu ve koşulları dikkate alarak matrahtan belli bir miktar indirim yapabilir veya matrahı oluşturan gelir unsurlarını dikkate alarak matrahı yeniden belirleyebilir. Ayrıca tahsil yapmaya yetkili vergi dairesinin, hem verginin aslında hem de cezada indirim yapma yetkisi bulunmaktadır. Bu söz konusu indirimde vergi dairesi herhangi bir oranla sınırlı değildir, suçun işlenme şekline, mükellefin durumuna göre tamamını kaldırabilir.

Düzeltilme; Alman vergi hukukunda kaldırma, geri alma, iptal, değiştirme olmak üzere dört ayrı üst kavramı içermektedir. Hukuka aykırı olan işlemlerde; kaldırma, para-idari işlemlerde; değiştirme özel kavramlar olarak kullanılmaktadır. Hukuka aykırı olan idari işlem kısmen geri alınabilir veya kısmen iptal edilebilir. Açık yanlış işlemler ve açık hukuki hatalar ise düzeltilir¹⁴⁴.

¹⁴² CAN, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf> (Erişim:26.05.2009)

¹⁴³ OTO, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.76.

¹⁴⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.77-79.

2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Almanya’da vergi uyuşmazlıkları, önceleri eyaletlerde bulunan ve hem idari, hem de yargısal görev yapan özel komisyonlar tarafından çözümlenmekteydi. 1949 Anayasasının 108/6 maddesi ile vergi yargısı, federal bir yasayla bağdaşık olarak düzenlenir hükmü ile anayasal zemine oturtulmuştur. Bu düzenlemeyle daha önce Alman Vergi Usul Kanunu çerçevesinde kullanılan yargı hakkı federal bir kanun ile tamamen bağımsız bir biçimde düzenlenmiştir¹⁴⁵.

Almanya, bağımsız vergi yargısı sisteminin öncüsüdür. Almanya’da daha önce de belirtildiği gibi vergi uyuşmazlıklarının öncelikle vergi idaresi ile mükellef arasında görüşmeler ile idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Eğer idari yolla bir çözüm sağlanamazsa idareye yapılan ön itirazdan sonra yargı aşamasında çözüm aranır¹⁴⁶.

Yargı aşamasında, idari yolların denendiği ancak idarenin başvuruyu reddettiğinin belgelenmesi zorunludur¹⁴⁷.

Alman vergi hukuku, gelişmiş bir hukuk dalı olarak göze çarpmaktadır. Vergi kanunlarının büyük bir çoğunluğu Anayasa Mahkemesinin denetiminden geçmiş ve Anayasaya aykırı olduğuna karar verilenler hukuk sisteminin dışına çıkarılmıştır. Sistemde bireysel vergi kanunları, İdari Usul Kanunu (Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG), Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-AO), bulunmaktadır. Vergi yargısı bağımsız bir örgüt olarak yapılandırılmıştır¹⁴⁸.

a. Genel Olarak

Almanya’daki vergi yargı sistemi diğer ülkelerdeki vergi yargı sistemlerinden çok farklı özellik taşımasıyla dikkati çekmektedir. Çünkü bu ülkede dünyada ilk olarak bağımsız vergi yargı sistemi kurulmuş ve vergi uyuşmazlıklarının bağımsız vergi yargı organlarında çözüme kavuşturulması sağlanmıştır¹⁴⁹.

Alman hukuk sisteminde idari ve adli yargı dışında, anayasada yer alan temel haklar ve bu haklara benzer konuların korunması amacıyla Anayasa Şikayeti kabul

¹⁴⁵ CAN, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf> (Erişim:26.05.2009)

¹⁴⁶ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.13.

¹⁴⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.77.

¹⁴⁸ SABAN, s.366.

¹⁴⁹ http://www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/4ECEF145-A3EB-4304-A6BD-F32833C752C3/1258/013_080.pdf (Erişim:26.04.2009)

edilmiştir. Vergilendirme alanında da geçerli olan bu kurum sayesinde Alman vatandaşlarının hakları anayasal garanti altındadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellefin vergi dairesine yaptığı başvurunun cevabına itiraz etmesiyle yargı aşaması başlamış olur¹⁵⁰.

Almanya’da vergi uyuşmazlıkları iki dereceden oluşan bağımsız vergi yargı sistemi içerisinde çözüme kavuşturulmaktadır. Bu bağımsız vergi yargı sisteminin ilk derece organlarını vergi mahkemeleri, üst yargı organını vergi yüksek mahkemesi olan ve vergi Yargıtay’ı görevini de üstlenmiş bulunan Federal Maliye Mahkemesi oluşturmaktadır¹⁵¹.

Bu mahkemelerin kararlarına karşı Federal Anayasa Mahkemesine başvurulabilir. Bu alandaki düzenlemeler Mali Mahkeme Usul Kanunun’da yer almaktadır¹⁵².

b. Vergi Yargısı

Vergi mahkemesi (Finanzgerichte), usulüne uygun olarak mükellefin ve vergi idaresinin savunmasını alarak, kendisi de gerek gördüğü araştırmaları yaptıktan sonra esas ve usul üzerinde karar vermektedir.

Federal Vergi Mahkemesi(Bundesverfassungsgericht) , vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlardan uyuşmazlık tutarının belirli bir miktarı aşması halinde ve müracaat edilmesi durumunda, kararların temyizi niteliğinde görev yapmaktadır. Ancak, mükelleflerin, vergi idaresinin mevzuatın uygulanmasına ilişkin idari tasarruflarına karşı “haklarının ihlal edildiğini veya zarar gördüklerini ileri sürerek” önce üst mercie ve bu merciin kararına karşı da Federal Vergi Mahkemesine başvurma imkanları da bulunmaktadır. Ayrıca Federal Vergi Mahkemesi, vergi yargısının içtihat yaratma fonksiyonunu yerine getirmekte ve mali kanunlarla ilgili istişari nitelikte görüş belirtmektedir¹⁵³.

¹⁵⁰ SABAN, ss.366-371.

¹⁵¹ http://www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/4ECEF145-A3EB-4304-A6BD-F32833C752C3/1258/013_080.pdf (Erişim:26.04.2009)

¹⁵² SABAN, s.367.

¹⁵³ CAN, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf> (Erişim:26.05.2009)

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE UZLAŞMA KURUMU VE UYGULAMALARI

I. TÜRKİYE'DE UZLAŞMA KURUMU

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi bölümünde kısaca değinilen uzlaşma kurumu bu bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır. İlk olarak uzlaşma kavramı daha sonra uzlaşmanın amaçları ve başvuru nedenleri, uzlaşmanın Türkiye'deki gelişimi, Türkiye'de uzlaşma kurumunun uygulamaları olan tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma incelenmiştir.

A. Kavram Olarak Uzlaşma

Vergi hukukunda uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi yollarından en önemlisidir. Kanun koyucumuz vergilendirmede verimlilik ilkesinin bir gereği olarak olması gereken miktardan az ancak zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanan vergiye tercih ederek verginin tahsilinin yarattığı uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolundan ayrı bir yol olarak uzlaşma kurumunu öngörmüştür¹⁵⁴.

Uzlaşma kelime olarak, iki tarafın aralarındaki düşünce ve çıkar ayrılığını karşılıklı ödünler vererek, ortadan kaldırmak adına uyuşmaları, karşılıklı mutabık kalmalarıdır¹⁵⁵.

Vergicilik açısından uzlaşmanın değişik tanımları yapılmıştır. Uzlaşma, yapılmış olan vergilendirme olayına karşın vergi mükellefinin haklı ya da haksız itirazlarının olduğu, bu itirazların idari süreçte çözümlenememesi durumunda yargı önüne götürülmesinin kaçınılmaz olduğu bir vergilendirme olayında vergi idaresi ile vergi mükellefinin konuyu hukuki ve ekonomik boyutları ile tartışarak vergi, ceza, gecikme faizi gibi belirli bir tutar üzerinde anlaşarak anlaşmazlığı barışçıl bir yolla çözmeleridir¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.259.

¹⁵⁵ İbrahim ORGAN, "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, Haziran 2006, ss.163-164.

¹⁵⁶ Ahmet EROL, "Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:179, Kasım 2007, s.27.

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunların cezaları konusunda, vergi mükellefi ya da ceza muhatabı ile vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece uyuşmazlığın yargıya gitmeden barışçıl bir yolla çözümlenmiş olmasıdır.

Uzlaşma kurumu, kanunla getirilen şartların varlığı halinde salınan vergi ve cezalar hakkında yargı yoluna başvurmadan, vergi idaresi ile mükellefin karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmaları imkânını sağlamaktadır¹⁵⁷.

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı uzlaşma ile çözmek bir anlamda özel hukuktaki sulh sözleşmesine benzetilebilir. Mükellefle idare arasında çıkan anlaşmazlık karşılıklı fedakârlık yapılarak ve uzlaşma sonunda düzenlenen uzlaşma tutanağı ile son bulmaktadır¹⁵⁸.

Sözleşme, iki taraflı bir hukuki işlemdir. BK'nun 1 inci maddesine göre, iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun suretle rızalarını beyan ettikleri takdirde sözleşme tamam olur. Bir sözleşmenin ortaya çıkabilmesi için karşılıklı ve birbirine uygun iki irade beyanının varlığı şarttır. Bu iki irade beyanından birincisi icap, ikincisi kabuldür¹⁵⁹.

Uzlaşma sonunda düzenlenen uzlaşma tutanağı, bir anlamda sözleşme ya da sulhnamedir. Vergi idaresinin uzlaşma teklifi bir icap, vergi mükellefinin uzlaşma isteği kabuldür ve uzlaşmanın sağlanmasıyla sözleşme tamam olmaktadır¹⁶⁰.

B. Uzlaşmanın Amaçları Ve Başvuru Nedenleri

Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari bir yöntem olarak kapsamına idari işlem niteliğindeki unsurları almaktadır¹⁶¹.

Uzlaşma, genel olarak ceza hükümlerinin uygulanmasının yargısal boyuta taşınmasının alternatifidir. Vergi mükellefi, bir cezayla muhatap olduğunda üç hukuki yolu izleyebilmektedir. Bunlar:

i) Cezayı ve salınan vergiyi kabul ederek VUK'nun 376 ıncı maddesinde düzenlenmiş olan indirim hakkından yararlanarak ödeme yapmak,

¹⁵⁷ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.283.

¹⁵⁸ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2003, s.163.

¹⁵⁹ Safa REİSOĞLU, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2000, ss.51-53.

¹⁶⁰ ŞENGÖZ, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.14.

¹⁶¹ Tahir ERDEM, "Vergi Cezaları Bakımından Uzlaşmanın Kapsamı" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, s.44.

ii) Cezayı ve salınan vergiyi kabul ederek VUK'nun Ek 1 ve devamı maddelerinde yer alan uzlaşmadan yararlanarak ödeme yapmak,

iii) Cezayı ve salınan vergiyi kesinlikle reddederek yargı yoluna başvurmak¹⁶².

VUK'da uzlaşma için gerekli olan nedenler bu şekilde düzenlenmiş olsa da uygulamada vergi idaresinin uzlaşmayı nedenlere bakmaksızın şartları oldukça esneterek her türlü halde uzlaşma yaptığı dikkat çekmektedir. Kanunun getiriliş amaçları göz önüne alındığında bu tür uygulamaların yerinde olmadığı söylenebilir¹⁶³.

1. Uzlaşmanın Amaçları

Uzlaşma, vergi, resim, harç ve cezalarla ilgili olarak, vergi idaresi tarafından yapılan re'sen, idarece veya ikmalen tarhiyattan sonra ve/veya vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim harç ve cezalar için tarhiyattan önce mükelleflerin ya da ceza muhataplarının başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur.

Uzlaşma kurumunun getiriliş amacı, uzlaşma ile mükellef-vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığı yargı aşamasına intikal ettirilmeden çözerek yargı organlarının yükünün ve bürokratik işlemlerin azaltılması, kamu alacağının bir an önce hazineye intikal ettirilmesini sağlamaktır¹⁶⁴.

Uzlaşma kurumuyla, vergi ile ilgili hata ve noksanların önlenmesi, tahsil edilecek yüksek ve belirsiz tutarlara karşı hemen ve mümkün olduğunca bir tutarda tahsilat yapılmasının sağlanması amaçlanmaktadır¹⁶⁵.

2. Uzlaşmanın Başvuru Nedenleri

Vergi mükellefinin uzlaşma talebinde bulunabilmesinin ön şartı, ceza indiriminden yararlanmak için başvurmamış olmasıdır. Yani, aynı zamanda hem cezada indirim hem de uzlaşma kurumundan yararlanması mümkün değildir.

¹⁶² EROL, **Yaklaşım Dergisi**, s.28.

¹⁶³ Vefa HATİPOĞLU, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:28, Nisan 2006, s.166.

¹⁶⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.149.

¹⁶⁵ Cevdet Orhan BAHAR, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002, s.165.

Uzlaşmaya başvurulması ile yargı yoluna başvurulması gibi verginin tahakkuku ertelenmiş olur¹⁶⁶.

Uzlaşma kurumuna başvuru şartları uzlaşmanın uygulanış şekilleri olan tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi olarak göre iki açıdan incelenebilir. Buna göre mükellef ya da ceza muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için VUK'da belirtilen sebeplerden birine dayanması gerekir. Bu sebepler:

i) Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin, mükellefin veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ileri geldiği iddia edilmelidir.

ii) Tarhiyatta, VUK'nun 369 uncu maddesinde yazılı yanılma halinin mevcut olduğu mükellef ya da ceza muhatabı tarafından iddia edilmelidir¹⁶⁷.

Yanılma hali, yetkili makamlarca mükellefe yazı ile yanlış açıklama yapılmış olması veya yetkili makamların bir hükmün uygulama tarzı hakkında görüş değiştirmesidir. Yanılma aslında vergi cezalarını ortadan kaldıran bir düzenlemedir. Burada kısmen de olsa vergi asılları için de geçerlidir¹⁶⁸.

iii) Tarhiyatta, VUK'nun 116, 117, 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata olması gerekir.

iv) Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğu iddia edilmelidir.

Mükellef ya da olası ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru şartları konusunda idari veya kanuni bir düzenleme getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunmak için mükellef ya da muhatap herhangi bir hukuka aykırılık veya kanun maddesini gerekçe olarak göstermek zorunda değildir. Aynı zamanda vergi idaresi de uzlaşma talebini kabul etmek ya da etmemek konusunda maddi veya hukuki gerekçelerle bağlı değildir. Bu nedenlerden dolayı tarhiyat öncesi uzlaşma hem idare hem de mükellef açısından tam bir serbesti ve pazarlık ortamında uygulanabilmektedir¹⁶⁹.

¹⁶⁶ BİLİCİ, ss.117-118.

¹⁶⁷ ARSLAN, s.284.

¹⁶⁸ ŞENYÜZ, s.168.

¹⁶⁹ ARSLAN, ss.284-293.

C. Uzlaşmanın Türkiye'deki Gelişimi

Uzlaşma kurumu ilk kez 205 sayılı Kanunun 22 inci maddesi ile 1963 yılından itibaren uygulanmak üzere Türk vergi hukukuna girmiştir. VUK 376 ıncı maddesinden sonra gelecek şekilde Ek madde 1 ve Ek madde 12 arasında düzenlenmekteyken ek maddelerin bir kısmı 4369 sayılı Kanun ile ilga edildiği için VUK'nun 376 ıncı maddesinden sonra getirilen Ek 1-10 uncu maddeleri ile uygulanmaktadır¹⁷⁰.

1. Genel Olarak Uzlaşmanın Türkiye'deki Gelişimi

Uzlaşma kurumu, 205 sayılı Kanun ile hukukumuzda girdikten sonra, 485, 2365, 3239, 4008, 4369 ve 4444 sayılı kanunlar ile değiştirilmiş olup, bu kurumun etkinliğinin sağlanmasına çalışılmıştır.

485 sayılı Kanun ile uzlaşma hakkındaki ek 1 inci maddeye, ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlar 6 ıncı bent şeklinde eklenmiştir

2365 sayılı Kanunla 1981 yılı başından itibaren yapılan düzenlemeyle, mahalli komisyonların miktar itibariyle yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yapmak üzere, Maliye Bakanlığı'na merkez uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir¹⁷¹.

3239 sayılı ve 1985 tarihli Kanunla, VUK'na eklenen mükerrer 11 inci madde ile vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile yükümlü arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmasına olanak veren tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu getirilmiştir¹⁷².

4008 sayılı Kanunla, 01.01.1995 tarihinden itibaren 31.12.1998 tarihine kadar olan vergilendirme dönemleri ile ilgili ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda 4008 sayılı kanun hükümleri uygulanacaktır. Bu dönemde kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar nedeniyle salınacak vergi ve cezalar uzlaşma dışıdır. Bu tarihler arasında

¹⁷⁰ Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.331.

¹⁷¹ KIZILOT, v.d. ss. 101-102.

¹⁷² Özhan ULUATAM, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.235.

yapılacak tarhiyatlarda salınan vergi ve kesilecek ağır kusur ve kusur cezaları, vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamındadır¹⁷³.

Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları 1.1.1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış, bu tarihten itibaren vergi ziyana sebebiyet verenlere vergi ziyai cezası uygulanması öngörülmüştür.

4369 sayılı ve 1999 tarihli Kanunla uzlaşma hükümlerinde 4369 sayılı Kanunla yapılan ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle yalnızca vergi aslının tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği belirlenmiş ve vergi ziyai cezasının ise uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceği hükmüne yer verilmiştir¹⁷⁴.

Bu kanunla yapılan düzenlemede vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Uzlaşma sadece vergi aslında yapılacaktır, ceza sadece vergi kısmına bağlı olarak kalkabilecektir. Bu durum, “vergi ziyai cezası” başlıklı VUK’nun 344 üncü maddesinde, uzlaşılan vergilerde cezanın uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceği şeklinde hükme bağlanmıştır¹⁷⁵.

Maddenin gerekçesi şöyledir: “Uzlaşma müessesesinin son zamanlardaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlenmektedir. Bu ise, müessesenin kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayırımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olmaktadır”¹⁷⁶.

01.01.1995-31.12.1998 tarihleri arasındaki dönemlerdeki kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar 4008 sayılı Kanun nedeniyle uzlaşma kapsamı dışında bulunmaktadır. 4369 sayılı Kanun ile 31.12.1998 tarihinden sonraki dönemlere ait yapılan kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlarda vergi aslı uzlaşma kapsamına alınmıştır.

¹⁷³ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.101-102.

¹⁷⁴ 280 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_280.htm. (Erişim:10.01.2009)

¹⁷⁵ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı** s.70-71.

¹⁷⁶ ÖZYER, s.899.

4369 sayılı Kanun ile kısmi uzlaşma hakkı düzenlenmiştir. Daha önceki dönemlerde kısmi uzlaşma yapıp yapılamayacağı konusunda bir hüküm olmamasına rağmen kısmi uzlaşma ile ilgili yaşanan tereddüt giderilmiştir¹⁷⁷.

4369 sayılı Kanun ile getirilen yeniliklerden diğeri uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifinin yazılacak olması ve mükellefin dava açma süresinin bitimine kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi halinde uzlaşmanın sağlanabilecek olmasıdır. Böylece mükellefe dava açma süresinin bitimine kadar kararını değiştirebilme hakkı tanınmıştır¹⁷⁸.

Ayrıca; 4369 sayılı Kanun ile uzlaşma görüşmelerinde bağlı olunan meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir odalarından bir meslek mensubu bulundurulabilme hakkı getirilmiştir¹⁷⁹.

4444 sayılı 1999 tarihli Kanunla, VUK'nun uzlaşma hükümlerinin düzenlendiği bölümün Ek 1 ve Ek 11 inci maddelerinde değişiklikler yapılmıştır.

Ek 1 inci maddede yapılan değişikliğe göre, 14.8.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşılabilir. Böylece bu değişiklik ile cezalar konusunda da uzlaşma yapılabileceği kabul edilerek 4369 sayılı Kanun öncesi uygulamaya dönülmüştür¹⁸⁰.

4444 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen geçici 23 üncü madde ile 01.01.1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 14.08.1999 arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabileceği düzenlenmiştir.

¹⁷⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.103-104.

¹⁷⁸ Melike Betül ŞAHİN, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:125, Şubat 1999, s.118

¹⁷⁹ CİVAN, http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzla%C5%9Fma.pdf (Erişim:10.02.2009)

¹⁸⁰ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.72.

VUK'da yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması gereken fiillere bağlı olarak kesilen cezalar ve tarhiyatı öngörülen vergilerde uzlaşma olanağı 4444 sayılı Kanun ile kaldırılmış, 4369 sayılı Kanun sonrası hürriyeti bağlayıcı cezalara bağlı olarak tarh edilen vergilerin uzlaşma kapsamında olup olmadığı yönündeki tartışmalara da son verilmiştir¹⁸¹.

Uzlaşma hükümlerinde 4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler göz önüne alındığında şu düzenlemeler dikkat çekmektedir:

1.1.1999 – 14.8.1999 tarihleri arasındaki dönemler için 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarla ilgili olarak yalnızca vergi aslı, tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmalara konu yapılabilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre de vergi ziyai cezaları düzeltilecektir¹⁸².

4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerle Ek 1 inci maddenin ikinci fıkrasına göre, sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır¹⁸³.

Maliye Bakanlığı, bu yetkisini Uzlaşma Yönetmeliği ile kullanmıştır. İçişleri Bakanlığınca tanınan bu yetkiye dayanılarak, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri il özel idareleri ile belediyelere ait vergi resim harç miktarları Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ile belirlenmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası, tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi ziyai cezası ile kesilecek usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına dahil edilmiş bulunmaktadır. VUK'nun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyana sebep olunması durumunda, tarh edilecek vergi ve kesilmesi gereken üç kat vergi ziyai cezası, hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır¹⁸⁴.

¹⁸¹ CİVAN, http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzla%C5%9Fma.pdf (Erişim:10.02.2009)

¹⁸² 280 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_280.htm.(Erişim:10.01.2009)

¹⁸³ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:26.04.2009)

¹⁸⁴ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.233-234.

4369 sayılı Kanun ile değişen ve 1.1.1999'da yürürlüğe giren VUK'nun 344 üncü maddesinde yapılan değişikliğe göre, vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlular tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112 inci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Vergi ziyasına 359 uncu maddede 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. Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir.

4369 sayılı Kanun ile getirilen ceza sisteminde vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için VUK'nun 112 inci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi ile hesaplanmaktaydı¹⁸⁵.

Vergi ziyayı cezasının gecikme faizine endekslenerek hesaplanmasına ilişkin bu düzenleme Anayasa Mahkemesinin 20.10.2005 gün ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Ancak bu iptal kararının yürürlük tarihi 20.04.2006 olarak belirlenmiştir. Yürürlük tarihinin bu şekilde düzenlenmesinin nedeni yasamaya geçerlik tarihine kadar kanuni düzenleme yapabilmesi için fırsat tanımaktır¹⁸⁶.

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanun ile VUK'nun 344 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi getirilmiştir. Vergi ziyayı ceza sistemi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Yapılan bu değişiklik ile VUK'nun 344 üncü maddesinin değişik hali şöyle olmuştur: “Mükellef

¹⁸⁵ Mustafa TAN, “Üç Kat Vergi Ziyayı Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer mi?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, s.29.

¹⁸⁶ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:26.04.2009)

veya sorumlular tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır. Vergi ziyana 359 uncu maddede 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. Uzlaşılabilir vergilerde ceza, uzlaşılabilir vergi tutarına göre düzeltilir.’’

Anayasa Mahkemesinin vergi ziyayı cezasını iptal etmesi ve yeni ceza hükmü ile ilgili düzenlemenin 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girecek olması geriye dönük olarak yapılan tespitlerde oluşan kanuni boşluk nedeniyle VUK’na 5479 sayılı Kanun ile geçici 27 inci madde eklenmiştir.

Geçici 27 inci maddeye göre, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır.

VUK’nun tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Ek 1 inci ve Ek 11 inci maddeleri aynı kanunun 344/3 maddesine atıf yaparak, bu madde uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen ya da kesilecek tarhiyatlarla ilgili vergi ve cezayı uzlaşma kapsamı dışında bırakmıştır. 344/3 maddesine göre ise vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır.

5479 sayılı Kanun ile VUK’da yapılan bu değişikliklerin uzlaşma kurumuna etkisi açısından değerlendirildiğinde, 5479 sayılı Kanun ile eklenen geçici 27 inci madde uzlaşmanın kapsamı konusunda duraksamaya neden olmuştur. VUK’nun 359 uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinden kaynaklanan vergi ziyayı cezasının uzlaşma kapsamı dışında tutulmasına yönelik VUK’nun Ek 1 inci ve Ek 11

inci maddelerindeki hükümlerin, sadece 344/3 üncü maddeye atıfla belirlenmiş olması, VUK'nun geçici 27 inci maddesi uyarınca kesilecek vergi ziyayı cezasının uzlaşma kapsamında olup olmadığı konusunda çelişkili bir durum yaratmıştır¹⁸⁷.

23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Temel Ceza kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK'nun 344 üncü maddesi değiştirilmiştir. Yapılan yeni düzenlemenin esasları şu şekildedir:

5728 sayılı Kanunun 275 inci maddesi ile VUK'nun 344 üncü maddesinin Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası olan başlığı "Vergi Ziyayı Cezası" olarak değiştirilmiş, birinci ve ikinci fıkra birleştirilmiş ve vergi ziyayı cezasının tanımı yeniden yapılmıştır. Buna göre yapılan değişiklik maddenin son hali şöyledir: "341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede 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."

344 üncü maddenin eski hali ise şöyledir: "Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

5479 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değişen fıkraya göre, vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede 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 uygulanır¹⁸⁸.

¹⁸⁷ ERDEM, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, s.53.

¹⁸⁸ http://www.muhasabenet.net/mh_1402_213%20sayili%20vergi%20usul%20kanununda%20yapilan%20degisiklikler.html(Erişim:10.01.2009)

Bu düzenleme ile VUK'nun 344 üncü maddesinin ilk iki fıkrasının birleştirilmesi ile eski üçüncü fıkra otomatik olarak ikinci fıkra olmuştur. 344 üncü maddenin 3 üncü fıkrası uyarınca uzlaşma kapsamına girmeyen 3 kat cezayı gerektiren kaçakçılık fiillerinin uzlaşma veya tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmesine olanak tanımıştır¹⁸⁹.

2. 5736 Sayılı Kanun ve Getirdikleri

20.02.2008 tarihli 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun ile mükelleflere özel bir uzlaşma uygulaması sağlanmıştır.

5736 sayılı Kanunun genel gerekçesinde kanunun amacı belirtilmiştir. Kanunun amacı, hazırlanan tasarı ile ihtilafli alacakların bir an önce hazineye intikalini sağlamak ve yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmek amacıyla, mükelleflere ihtilafli alacaklar için bir kez daha 213 sayılı Kanunun uzlaşma hükümlerinden yararlanma fırsatı verilmesi ve uzlaşma yolu ile alacakların tasfiye edilmesidir¹⁹⁰.

5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun ile haklarında yapılan tarhiyatlar henüz kesinleşmemiş veya ihtilafli durumda bulunanlara, bir uzlaşma olanağı daha sağlanmış ve uzlaşmalarını teşvik amacıyla da uzlaşılan tutar ile uzlaşma tarihine kadar geçen süre için hesaplanacak gecikme faizi toplamının da 18 ayda ve (18) eşit taksitte ödeme kolaylığı getirilmiştir. Taksit tutarları ilk taksit ödeme süresinin başlangıç tarihinden itibaren her ay ve kesri için ayrı ayrı binde iki oranında hesaplanacak faiziyle birlikte tahsil edilmesi esası getirilmiştir¹⁹¹.

Bu uygulamanın esasını, ihtilaf konusu yapılmış vergi borçları oluşturmakla birlikte, Kanunun 1 inci maddesine yer alan hükümlerle, 27 Şubat 2008 tarihi itibarıyla uzlaşma veya tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş ancak tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinde uzlaşma günü verilmiş olmakla birlikte henüz uzlaşma günü gelmemiş, diğer uzlaşma taleplerinde ise henüz uzlaşma günü verilmemiş veya

¹⁸⁹ http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=766(Erişim:10.01.2009)

¹⁹⁰ Olcay KOLOTOĞLU, “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:234, Mart 2008, s.97.

¹⁹¹ Sakin EREN, “5736 Sayılı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanuna Genel Bir Bakış”, 07.04.2008, http://www.alomaliye.com/2008/sakin_eren_5736.htm (Erişim:10.01.2009)

uzlaşma günü gelmemiş talepler ile uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa yazılan nihai teklifin kabulü için henüz süresi geçmemiş tarhiyatlar için de istenirse uygulamadan yararlanılabilmesine olanak sağlamıştır¹⁹².

5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanunun kapsamına, devlete ait olup VUK'nu hükümlerine göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları alınmıştır. Sözü edilen tarhiyatın, Kanunun 1 inci maddesinin yürürlüğe girdiği 27 Şubat 2008 tarihinden önceki dönemlere (beyana dayanan vergilerde bu tarihten önce verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin olması gerekmektedir¹⁹³.

Ayrıca yukarıdaki vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da dava açma, ilgisine göre itiraz ve temyiz sürelerinin geçmemiş olması veya ihtilafli olup kanun yolunun tüketilmemiş olması ve 30.04.2008 tarihine kadar VUK hükümlerine göre uzlaşma talep edilmesi gereklidir¹⁹⁴.

5736 sayılı Kanun'un 1 inci maddesinin 2 inci fıkrasında üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatların uzlaşma kapsamına alınmadığı, "213 sayılı Kanun'un 344 ve geçici 27 inci maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası üç kat (iştirak halinde bir kat) olarak uygulanan tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar ile bunlara bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." şeklinde ifade edilmiştir¹⁹⁵.

Maliye Bakanlığı tarafından, söz konusu 5736 sayılı Kanunun uygulanması sırasında yaşanabilecek tereddütleri gidermek amacıyla, tebliğler çıkarılmıştır. Bu tebliğlerden ilki, 1 Sıra No.lu 5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun Genel Tebliği'dir¹⁹⁶.

¹⁹² EREN, http://www.alomaliye.com/2008/sakin_eren_5736.htm (Erişim:10.01.2009)

¹⁹³ Bumin DOĞRUSÖZ, "Yine Haklı Çıktık: Özel Uzlaşmanın Kapsamı Genişliyor", **Referans Gazetesi**, 26.02.2009http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=117728 (Erişim: 26.04.2009)

¹⁹⁴ Mustafa AKKAYA, "5736 Sayılı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkındaki Kanun'un Kapsamına İlişkin Bir Görüş", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, s.41.

¹⁹⁵ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.5.5736&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=5736> (Erişim: 26.04.2009)

¹⁹⁶ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 26.04.2009)

Tebliğ, Kanun'un tereddüt yaratan bölümlerine açıklık getirerek adil bir biçimde uygulanmasını sağlama amacına yönelik olmaktan ziyade, bazı açılardan daha çok tereddüde sebep olmuştur.

Tebliğle Kanun'a aykırı hükümler getirildiğini ve bu nedenle Kanun'un kendilerine tanıdığı hakların zedelendiğini düşünen vergi mükellefleri tarafından yargı yoluna başvurulmuştur.

Söz konusu ihtilaflardan birinde, davacı mükellefin uzlaşma talebinin reddinin iptaliyle birlikte 1 Sıra No.lu 5736 sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "I-KAPSAM" başlıklı bölümünün "A. Vergi veya Cezanın Türü İtibarıyla" başlıklı kısmının dördüncü paragrafını oluşturan, "213 sayılı Kanun'un 344 ve geçici 27inci maddeleri uyarınca üç kat kesilen vergi ziyayı cezasının yargı kararı ile bir kat olarak değiştirilmek suretiyle onanmış olması halinde de bu tarihyata konu vergi ve cezalar ile bunlara bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 5736 sayılı Kanun kapsamına girmeyecektir" hükmünün iptali istenmiştir¹⁹⁷.

Danıştay 4 üncü Dairesi, ilk derece mahkemesi olarak yetkili olduğu davada, mahkeme 23.12.2008 tarihinde verdiği bir ara karar ile 5736 sayılı Kanunun 1 Sıra No.lu Tebliği'ni kısmen iptal etmiştir. Böylece 5736 sayılı Kanunun uzlaşma ile ilgili kapsamı genişletilmiştir¹⁹⁸.

Bu kanunda uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve yetki sınırları ile ilgili bir hüküm yer alamamaktadır. Söz konusu durum 1 Sıra No.lu Tebliğ'de düzenlenen, "5736 sayılı Kanun kapsamında yapılacak uzlaşma başvuruları, 213 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan uzlaşma komisyonları tarafından sonuçlandırılacaktır." ifadesiyle netliğe kavuşturulmuştur¹⁹⁹.

5736 sayılı Kanunun kanun tasarısı, gerekçesi, Plan ve Bütçe Raporu incelendiğinde yasanın vergiyi doğuran olayla başlayıp tarh, tebliğ, tahakkukla devam eden ve ödeme ya da tahsil ile sona eren vergilendirme işlemlerinde iki ayrı dava konusu edilebilecek tarh ve tahsil işlemi ayırımının dikkate alınmadığı dikkat çekmektedir. Ayrıca kanunda kesinleşme kavramı vergi hukukundaki anlamı dışında

¹⁹⁷ Y. Burak ASLANPINAR, "Danıştay Kararına Göre 5736 Sayılı Uzlaşma Kanunu Genel Tebliğinde Geriye Dönük Uzlaşılmalı", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:196.Nisan 2009.

¹⁹⁸ Mustafa ALPASLAN, "5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yoluyla Tahsili İle İlgili (1) Sayılı Genel Tebliği Danıştay İptal Etti", **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı:196. Nisan 2009.

¹⁹⁹ Zuhâl KIZILOĞLU, " Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan 2008, s.272.

tarh işlemiyle özgülendirilmeksizin tahsil ve vergi mahkemelerine intikal eden vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin uyuşmazlıkları da kapsar şekilde kullanılmıştır²⁰⁰.

II. TÜRKİYE'DE UZLAŞMA KURUMU UYGULAMALARI

Uzlaşma kurumu, yargı yerlerini gereksiz yere iş yükü ile tıkamamak, kamu alacağını tez elden tahsil etmek, kamu idaresini alabileceği bir kaynaktan mahrum bırakmamak dolayısıyla yüksek maliyetli kamu finansmanı arama yollarına itmemek, planlı bütçe ve ekonomik dengeleri sağlamak, gereksiz yere ülke vatandaşını devlet organlarına küstürmemek açısından birçok ülkede uygulama alanı bulmuş bir vergi hukuku kurumudur²⁰¹.

Daha önceki bölümde uzlaşma kurumunun diğer ülke uygulamalarına değinilmiştir. Bu bölümde uzlaşmanın Türk vergi hukuku sisteminde yer alan düzenlemelere göre çeşitleri incelenmiştir. İlk olarak kanuni adı uzlaşma olan tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamalarına, ikinci olarak tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamaları değinilmiştir.

A. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun kanuni adı sadece uzlaşmadır. Bu kuruma tarhiyat sonrası uzlaşma adı verilmesinin nedeni 3239 sayılı Kanunla tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun getirilmiş olması ve verginin tarh edilmesi ya da cezanın kesilmesinden sonra, salınan vergi ya da kesilen cezanın tahakkuk ettirilecek miktarı ile ilgili olarak işlerlik kazanan uzlaşma kurumunu ikinci uzlaşma kurumundan ayırt edebilmesidir²⁰².

Daha önce de belirtildiği gibi uzlaşma kurumu ilk kez 205 sayılı Kanunun 22 inci maddesi ile 1963 yılından itibaren uygulanmak üzere Türk vergi hukukuna girmiştir ve VUK nun 376 ncı maddesinden sonra getirilen Ek 1-10 uncu maddeleri ile uygulanmaktadır.

Ayrıca maliye bakanlığı tarafından 3.2.1999 gün ve 23600 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğine göre uygulanmaktadır.

²⁰⁰ AKKAYA, *Yaklaşım Dergisi*, s.36.

²⁰¹ EROL, *Yaklaşım Dergisi*, s.26.

²⁰² CANDAN, s.265.

Tablo 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Adana	2.265	1.997	10.803.450	5.203.519	12.746.343	472.957
Ankara	12.865	11.984	111.600.819	52.440.560	147.247.687	3.475.043
Bursa	6.661	6.446	26.249.284	13.913.327	37.188.134	1.499.644
İstanbul	38.481	36.744	193.467.667	87.456.222	285.045.131	13.806.017
İzmir	19.036	13.948	52.613.632	18.830.161	65.539.867	2.114.879

Kaynak: GİB 2008 Faaliyet Raporu, <http://gib.gov.tr/index.php?id=107>

(Erişim:23.03.2009)

İlk beş büyük ilimizin tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarında ilk dikkat çeken husus uzlaşmaya yapılan başvuruların %90'ının uzlaşma ile sonuçlandırıldığıdır. İzmir ili hariç diğer illerde uzlaşmaya konu olan vergi miktarı uzlaşma sonucunda yaklaşık %50 oranında indirime uğramıştır.

1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kavramı

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden taraflar arasında bir anlaşmaya varılarak çözüme kavuşturulmasıdır²⁰³.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi tarh edildikten sonra ancak kesinleşmesinden önce işleyen bir mekanizmadır.

Vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası uzlaşma bu aşamadan sonra işlemeye başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran bu özelliktir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise, olay henüz vergi

²⁰³ ARSLAN, s.283.

dairesine intikal etmemiştir, vergi mükellefi ile vergi inceleme elemanı arasındadır²⁰⁴.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun işlerlik kazanabilmesi için, tarh edilmiş bir verginin ya da kesilmiş bir cezanın olması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda amaç, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında doğmuş vergi uyumsuzluğunun pazarlık usulüyle giderilmesidir²⁰⁵.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK'nun Ek 1 inci maddesi, uzlaşmanın konusunu, kapsamını, komisyonlar ve şeklini düzenlemektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu aynı zamanda Ek 9 ve Ek 12 inci maddelerde de düzenlenmiştir.

Uzlaşmanın konusu, tarh edilmiş vergi ve kesilmiş cezanın tahakkuk edecek miktarıdır. Burada vergiden kast edilen VUK'u kapsamına giren vergi resim ve harçlardır. Bir verginin uzlaşma kurumunun kapsamına girebilmesi için söz konusu verginin türü, miktarı ve tarh yöntemi açılarından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idare tarafından yönetmelikle belirlenene uygun olması gerekmektedir²⁰⁶.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılabilmesi VUK'nun Ek 1 inci maddesinde, vergi ziyasının mükelleflerin hatalı davranışlarından, belli konulardaki değerlendirme farklılıklarından ve mükelleflerin iradesi dışında gelişen yanlışlıklardan kaynaklanması şartına bağlıdır. Kasıtlı işlenen eylemlerden kaynaklanan vergi ziyayı uzlaşma kapsamında değildir. Kasıtlı eylemin varlığına açık olarak karine teşkil eden kaçakçılık fiilleri de uzlaşma kapsamında değildir²⁰⁷.

a. Verginin Türü Açısından

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına genel olarak; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ edilen vergi ziyayı cezaları girmektedir²⁰⁸.

²⁰⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.254.

²⁰⁵ CANDAN s.265.

²⁰⁶ CANDAN, ss.268-269.

²⁰⁷ Azmi DEMİRCİ, ‘‘Uzlaşma İçin Öneriler’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:315, Kasım 2007, s.28.

²⁰⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.254.

Ancak her türlü vergi, resim ve harç uzlaşmaya konu edilememektedir. Konu edilebilenler VUK'nun 1 inci maddesinin kapsamına giren, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı tarafından belirlenenlerdir.

Uzlaşmaya konu edilebilen vergi, resim ve harçlar VUK'nun 1 inci maddesinin kapsamına giren yani:

i) Gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınanlar hariç genel bütçe kapsamındaki vergi resim ve harçlar, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar,

ii) Bu vergi, resim ve harçlara bağlı vergi, resim ve zamlar,

iii) VUK hükümleri ile kaldırılan vergi resim ve harçlardır.

Bir vergi, resim ve harç türünün uzlaşmanın kapsamına girebilmesi için düzenleme yapma yetkisi il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlarda İçişleri Bakanlığına, bunlar dışında kalan vergi, resim ve harçlarda Maliye Bakanlığına aittir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak bakanlığa bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili oldukları bütün vergi, resim ve harçları uzlaşma kapsamına almıştır. İçişleri Bakanlığı ise Ek 1 inci madde ile kendisine tanınan bu yetkiyi henüz kullanmadığı için il özel idareleri ve belediyelere ait olan vergi, resim ve harçların henüz uzlaşma kapsamına girmediğini belirtmek yanlış olmayacaktır²⁰⁹.

b. Cezanın Türü Açısından

VUK'nun Ek 1 inci maddesine göre, 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza uzlaşma kapsamına girmemektedir. VUK'nun 359 uncu maddesi kaçakçılık suç ve cezalarını düzenlemektedir. Dolayısıyla kaçakçılık suç ve cezaları uzlaşma dışıdır.

20.02.2008 tarihli ve 5736 sayılı Kanununun 6 inci maddesiyle; birinci fıkrada bulunan (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) ibaresi, "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç)" şeklinde değiştirilmiştir.

²⁰⁹ CANDAN, ss.274-280.

Adli vergi suçları uzlaşma kapsamı dışındadır. Uzlaşma, idari vergi suçlarından sadece orta nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyai suçu içindir.

VUK'nun 336 inci maddesine uygun olarak genel usulsüzlük suçu ile vergi ziyai suçu birleşmesi halinde ceza miktarı olarak ağır olan genel usulsüzlük suçu ise genel usulsüzlük suçuna ilişkin kesilen ceza üzerinde uzlaşmaya gidilebileceği ileri sürülmektedir²¹⁰.

Uzlaşma, ikmalen, re'sen ve de idarece, tarh edilen vergilerle ilgili vergi ziyai cezalarının tarh edilecek miktarları üzerinde cezayı kesen vergi idaresi ile ceza muhatabı arasında geçmektedir. Bu nedenle VUK'nun 367 inci maddesi uyarınca açılan kamu davasında yapılan yargılama sonucunda ceza mahkemesi tarafından verilen hapis, ağır hapis, para cezası, kaçakçılığa iştirak, bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma eylemlerinde verilen hapis ve para cezaları uzlaşma kapsamında değildir. Bunun anlamı yalnız idari nitelikli cezaların uzlaşma kapsamına girdiğidir. İdari cezalardan ise yalnızca para cezaları uzlaşma kapsamındadır. Örneğin, iş yeri kapatma cezası uzlaşma kapsamına girmemektedir. VUK'da düzenlenmiş idari nitelikteki para cezalarından genel ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmaya konu edilemez²¹¹.

Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'nun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır²¹².

c. Tarhiyat Açısından

VUK'nun Ek 1 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler uzlaşma kapsamına girmektedir. Dolayısıyla mükellefin beyanına dayanan tarhiyatlar uzlaşma kapsamına girmemektedir²¹³.

Beyannameye belirtilen hususlar aksi vergi idaresince ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilmektedir. Mükellefin bir anlamda doğruluk karinesinden yararlanan

²¹⁰ ŞENYÜZ s.165.

²¹¹ CANDAN, ss.283-284.

²¹² GİB, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Yayın No:22, 2007, s.17.

²¹³ ŞENYÜZ, s.165.

beyanı üzerinden hesaplanan vergiyi uzlaşma konusu yapması, uzlaşma kurumunun varlığını haklı gösteren hiçbir gerekçeyle bağdaşmamaktadır. Bu nedenle kanun koyucu beyana dayanan vergileri uzlaşma kurumunun dışına çıkartmıştır. Ancak Danıştay'ın istisnai nitelikteki kimi kararlarında ikmalen, re'sen tarh edilen vergilerin itiraz edilebilir olmalarından yola çıkarak ihtirazi kayıt ile verilen beyannameler üzerinden tarh ve de tahakkuk ettirilen vergilerin uzlaşma kapsamına alındığı görülmektedir²¹⁴.

d. Vergi ve Cezanın Miktarı Açısından

Uzlaşma görüşmeleri, vergi ve cezanın miktarlarına ilişkindir. İşin esası ile ilgilenmemektedir. İşin esası vergi yargısının görev alanına girmektedir²¹⁵.

VUK'da uzlaşma kurumunu vergi ve ceza miktarları bakımından sınırlayan bir hüküm yoktur. Uzlaşma Yönetmeliğinin Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi başlıklı 5 inci maddesine göre, Vergi Usul Kanununun Ek 1 inci maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı yetkilidir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için ise, İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yine aynı maddeye göre Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir²¹⁶.

3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Vergi ve ceza ihtilafı mükellefle vergi dairesi arasındadır. Komisyonun uzlaşma görüşmelerinde konumu vergi dairesi tarafını temsil etmektir. Komisyonlar doğrudan uyuşmazlığın tarafıdır. Maliye Bakanlığı komisyonların kurulmasını, miktar yer ve konu olarak belirleme yetkisine sahiptir²¹⁷.

²¹⁴ CANDAN, ss.269-273.

²¹⁵ Mehmet KÜÇÜKKAYA ve Gökçe SARISU, “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, s.292.

²¹⁶ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.4663&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=uzlasma%20yönetmeliği> (Erişim: 26.04.2009)

²¹⁷ ŞENYÜZ, s.169.

Uzlaşma komisyonları hukuki olarak takdir komisyonlarından farklıdır. Takdir komisyonları, vergi idaresi ve vergi mükellefinin temsilcilerinin katılımıyla oluşturulan tarafsız hakem kuruluşlarıdır. Uzlaşma komisyonları ise, vergi idaresinin tarafıdır. Vergi mükellefi ya da temsilcisi uzlaşma komisyonu üyesi değildir. Mükellef ya da temsilcisi uzlaşma komisyonunun içinde değildir²¹⁸.

a. Komisyonların Oluşturuluş Şekli

Uzlaşma komisyonlarının oluşturuluş şekli, üyelerinin nitelikleri, yetkileri, karar yeter sayısı ve diğer ayrıntılar Uzlaşma Yönetmeliğinin 6 ncı maddesinde yer almaktadır. Uzlaşma komisyonlarının oluşturuluş şekli, uzlaşma başvurusuna konu olan verginin genel bütçeye ya da belediye ve il özel idarelerine ait olmasına göre farklılık göstermektedir.

İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlarda oluşturulan uzlaşma komisyonları illerde ve ilçelerde bulunmaktadır. Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlarda ise, uzlaşma komisyonu ilgili belediye başkanlığının bünyesinde kurulmaktadır²¹⁹.

İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlarda komisyon, il özel idaresi müdürünün başkanlığında, vali tarafından seçilen iki memurdan oluşmaktadır.

Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlarda ise, belediye başkanının ya da görevlendireceği başkan yardımcısı başkanlığında, belediye gelir şube müdürü, gelir şube müdürü olmayan yerlerde belediye hesap işleri müdürü, hesap işleri müdürü olmayan yerlerde muhasebeci ve belediye encümenlerince saymanlık biriminden seçilen bir memur üye olmak üzere üçer üyeden oluşmaktadır²²⁰.

Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve de merkezi uzlaşma komisyonu oluşturulur²²¹.

²¹⁸ CANDAN, s.295.

²¹⁹ KARAKOÇ, ss. 680-681.

²²⁰ Altar Ömer ARPACI, “Mahalli İdarelerce Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:46, Ekim 2007, s.100.

²²¹ ARSLAN, s.285.

Uzlaşma komisyonları şu şekilde oluşturulmuştur:

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde:

- i) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu,
- ii) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları,
- iii) Merkezi Uzlaşma Komisyonu.

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde:

- i) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu,
- ii) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu,
- iii) Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu,
- iv) Merkezi Uzlaşma Komisyonu²²².

(1) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi başkanı ya da vekil göstereceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanının belirlediği grup müdürleri ve/veya müdürlerden ya da vergi dairesi müdürlerinden oluşur²²³.

(2) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı ya da şef; bağlı vergi dairelerinde ise mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı ya da şef bulunmaması durumunda komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması durumunda yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur²²⁴.

(3) Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Yukarıda yer alan komisyonlar, Gelir İdaresi Başkanlığının yeniden yapılandırılmasına paralel olarak düzenlenmiştir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu, daha

²²² KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.259.

²²³ CANDAN, s.297.

²²⁴ ARSLAN, s.285.

önce Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan komisyonun Gelir İdaresi Başkanlığında yeniden düzenlenmiş şeklidir²²⁵.

Mahalli uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşma sağlanması amacıyla kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşmaktadır²²⁶.

(4) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulur. Defterdarın ya da tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur²²⁷.

(5) Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkez Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi amacıyla kurulmuş olan komisyondur. Bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

Gerek duyulursa, birden fazla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenir²²⁸.

b. Komisyonların Yetkileri

Uzlaşma komisyonlarının vergi mükellefi ile uzlaşma yapma yetkileri konu açısından, yer açısından ve miktar açısından sınırlandırılmıştır.

²²⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.257.

²²⁶ CANDAN, s.298.

²²⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.259.

²²⁸ CANDAN, ss.297-298.

Daha önce de belirtildiği gibi VUK'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili Ek 1 inci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı, bu yetkiye dayanarak 352, 356, 360 ve 372 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarlarını belirlemiştir²²⁹.

Belirlenecek miktar, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarının üst sınırını oluşturur. Maliye Bakanlığı, uzlaşılacak en çok vergi ziyat cezasını belirleme açısından yetkilendirilmemiştir. Dolayısıyla her komisyon vergi cezasında herhangi bir miktar sınırlamasına tabi değildir.

(1) Yer Açısından

Yerel (mahalli) nitelikli il, ilçe ve belediye uzlaşma komisyonlarının ve vergi dairesi başkanlıkları uzlaşma komisyonlarının yer açısından uzlaşma yapabilmeleri belirli bir coğrafya ile sınırlıdır. Kuruldukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırları dışında kalan ya da sınırları içinde ancak başka uzlaşma komisyonlarının yetkisine giren konularda yetkili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak kendilerine gelen uzlaşma taleplerini inceleme yetkileri yoktur²³⁰.

Merkezi uzlaşma komisyonunun yer açısından uzlaşma yapabilme yetkisi, konu olarak yetkisine giren vergi, resim ve harçlarda bütün Türkiye'dir²³¹.

(2) Miktar Açısından

Merkezi uzlaşma komisyonunun miktar açısından uzlaşma yapabilme yetkisi, diğer uzlaşma komisyonlarının miktar bakımından yetkilerinin başladığı yerde başlamaktadır ve söz konusu yetkinin herhangi bir üst sınırı yoktur²³².

VUK'nun Ek 1 inci maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ya da cezanın miktarını belirlemek konusunda yetkili olan Maliye Bakanlığı bu yetkisini 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarını tespit etmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde

²²⁹ http://www.muhasabetr.com/guncelmevzuat/mevzuat_oku.php?mevzuat_id=211
(Erişim:23.03.2009)

²³⁰ CANDAN, s.299.

²³¹ KARAKOÇ, ss. 681-682.

²³² CANDAN, s.682.

oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti açısından dört gruba ayrılmıştır.

I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Ankara, İzmir

II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin

III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Aydın, Balıkesir, denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ

IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, şanlıurfa, Zonguldak.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre:

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde:

i) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Tablo 3 : Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I.Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

Kaynak: 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

ii) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

aa) Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

Tablo 4 : Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I.Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000

Kaynak: 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

bb) Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

Tablo 5 : Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000

Kaynak: 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

356 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre, uzlaşma komisyonlarından il merkezlerinde bulunan vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının yetki sınırı şu şekilde yeniden düzenlenmiştir:

Tablo 6 : İl Merkezlerinde Bulunan Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
I.Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000
Defterdarlıklar	3.000

Kaynak: 356 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

İl merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma talepleri, tebliğde yer alan limitlerin aşılması halinde, ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılacaktır.

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde:

i) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Tablo 7 : Defterdarlık Uzlaşma Komisyonunun Uzlaşabilecekleri Miktar

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000

Kaynak: 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

ii) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

Tablo 8 : Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Miktar

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000
Mal Müdürlükleri	3.000

Kaynak: 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiş olan yetki sınırlarını aşan ancak vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için 352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır²³³.

372 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiş olan yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları içinde olan uzlaşma talepleri, defterdarlık uzlaşma komisyonlarınca sonuçlandırılır.

Defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri, defterdarlık ilgili birimince, yetki sınırına göre doğrudan doğruya ilgili komisyona intikal ettirilir²³⁴.

372 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma taleplerinden 2.000.000 YTL'ye kadar olanlar vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonları tarafından sonuçlandırılır. Ayrıca vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonlarınca sonuçlandırılacak olan uzlaşma taleplerinden tebliğde

²³³ TOSUNER ve ARIKAN, *Türk Vergi Yargısı*, s.74-76.

²³⁴ Zuhal KIZILOTT, *Yaklaşım Dergisi*, s.275.

belirtilen sınır aşanlar merkezi uzlaşma komisyonunca incelenmek üzere Maliye Bakanlığına intikal ettirilir.

Bir mükellef adına aynı tür vergiden birden fazla tarhiyat ya da farklı türden vergilerden birer tarhiyat varsa miktar olarak uzlaşma yetkisinin sınırı nasıl belirlenir? Komisyonlara uzlaşabilecekleri vergi miktarları itibariyle yetki verildiğine göre, aynı ya da farklı türde vergiye ait olsa da her bir ikmalen, re'sen veya idarece tarh yetki açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Gelir ve KDV ile ilgili ayrı ayrı tarhiyat yapıldığında yetki her bir vergi açısından ayrı ayrı değerlendirilir. Aynı türde bir verginin farklı dönemlere ait tarhiyatlarının söz konusu olması durumunda ise yine her bir döneme ait işlem ayrı ayrı dikkate alınmalıdır. Örneğin, her biri bir aylık dönemlere ait KDV de beş ayrı aya ait tarhiyat yapılmış olsun. Her aya ait tarhiyat yapılan vergi ayrı ayrı dikkate alınarak yetkili komisyon belirlenir.

Tarhiyat ve/ veya ceza hangi döneme ait olursa olsun yetkili komisyon uzlaşması talep edilen dönemde belirlenen miktarlara göre belirlenir. Örneğin, suç 1999 takvim yılına aitse, vergi ve ceza 2004 takvim yılında mükellefe tebliğ edilmişse yetkili komisyon başvuru anında geçerli olan en çok uzlaşılacak vergi miktarına göre belirlenir²³⁵.

(3) Konu Açısından

Uzlaşma komisyonlarının yetkileri, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen uzlaşma konusu yapılacak vergiler açısından herhangi bir sınırlandırılmaya tabi tutulmamıştır. Her uzlaşma komisyonu, uzlaşma başvurusuna konu edilebilecek her türlü vergi, resim ve harçlarda uzlaşma yapabilir²³⁶.

c. Komisyonların Toplanma ve Karar Alma Yeter Sayısı

Uzlaşma Yönetmeliğinin 6 ncı maddesine göre, uzlaşma komisyonları, birisi başkan olmak üzere, üç üyeden oluşur. Komisyonlar, üyelerinin hepsinin katılımı ile toplanıp, çoğunlukla karar verirler. Yani toplantı yeter sayısı 3, karar yeter sayısı ise 2'dir²³⁷.

²³⁵ ŞENYÜZ, s.171-173.

²³⁶ CANDAN, s.299.

²³⁷ ÖZYER, s.906.

d. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının niteliğine hukuki açıdan bakacak olursak, komisyon kararlarının hukuki niteliği, kararların verilmesi sırasında vergi idaresini temsil edip etmediklerine göre farklılık gösterir. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma başvurularının ön inceleme aşamasında vergi idaresinden bağımsız bir idare gibi davranmaktadırlar. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri sırasında ise vergi idaresini temsil etmektedirler. Bu sırada vermiş oldukları kararlar, vergi idaresinin uzlaşma ile ilgili niyet ve iradesini ifade etmektedir. Vergi idaresinin uzlaşma konusundaki iradesinin, idareyi bağlayabilmesi için bu iradeyi temsil etmekte olan komisyon kararlarının hukuka uygun olması gerekir²³⁸.

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukuka uygun alınmış sayılabilmesi için kararlar; konu, yer ve miktar olarak yetkili olan, Uzlaşma Yönetmeliğinin 6 ıncı maddesindeki gibi oluşan, üye tam sayısı ile toplanan uzlaşma komisyonunca oybirliği ya da oy çokluğu ile alınmış olmalıdır²³⁹.

4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

Uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için her şeyden önce vergi idaresi ile vergi mükellefi ya da ceza muhatabı arasında bir vergi uyuşmazlığı olması gerekir. Vergi uyuşmazlığının varlığı ile başlayan bu süreç uzlaşma tutanağının taraflarca imzalanması ile sona ermektedir.

a. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma Yönetmeliğinin 7 inci maddesinde uzlaşmayı talep hakkı olanlar ve uzlaşma başvurusunun şekli, Yönetmeliğinin 9 uncu maddesinde ise talep süresi düzenlenmiştir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla ilgili düzenleme İçişleri Bakanlığının 1 Seri No.lu İl Özel İdaresi ile Belediye Gelirleri Genel Tebliğinde yapılmıştır²⁴⁰.

Uzlaşma Yönetmeliği, uzlaşma komisyonlarının yetkileri alanına giren vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma yapabilmelerini vergi mükellefi veya ceza muhatabının

²³⁸ CANDAN, s.301.

²³⁹ KARAKOÇ, s.683.

²⁴⁰ CANDAN, s.303.

talepte bulunması şartına bağlamıştır. Komisyonların kendiliğinden vergi idaresi ve vergi mükellefini ya da ceza muhatabını uzlaşmaya davet yetkileri yoktur²⁴¹.

(1) Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar

VUK'nun 8 inci maddesine göre, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

VUK'daki bu düzenlemelere göre, mükellefle birlikte, vergi sorumluları da uzlaşma talebinde bulunma hakkına haizdir²⁴².

Uzlaşma Yönetmeliğinin 7 inci maddesine göre, uzlaşmaya başvuru, mükellef veya cezaya muhatap olan bizzat ya da resmi vekâlete haiz vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) yetkili uzlaşma komisyonuna ya da yapılır.

(2) Uzlaşma Talebinde Süre

VUK'nun Ek 7 inci maddesine göre, süresi içinde yapılan uzlaşma talebi, tarh edilen verginin tahakkukunu önler, dava yoluna gitme süresini uzatır. Mükellef ya da ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talep etmeden önce dava açmışsa dava, uzlaşmanın sonuca bağlanmasından önce, vergi mahkemesi tarafından incelenemez. Herhangi bir nedenle incelenirse ve karara bağlanırsa mahkemenin vermiş olduğu karar hükümsüzdür²⁴³.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 9 uncu maddesine göre, uzlaşma talebinin vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Adli tatil uzlaşma süresini durdurmaz. Çünkü adli tatil, adli işlerle ilgili bir süredir²⁴⁴.

²⁴¹ KARAKOÇ, s.684.

²⁴² CANDAN, s.304.

²⁴³ KARAKOÇ, s.687.

²⁴⁴ ŞENYÜZ, s.169.

Mücbir sebeplerin uzlaşmaya etkisi konusunda Danıştay 4 üncü Dairesi'nin verdiği bir karara göre, mücbir sebepler vergi ödevlerinin (beyanname verme, işe başlamayı bildirme, vergi ödeme, defter tasdik ettirme gibi) yerine getirilmesi ile ilgili olduğundan uzlaşmada öngörülen süreleri durdurmamaktadır. . Ancak mücbir sebep uzlaşma toplantılarına katılmayı kesmektedir²⁴⁵.

Danıştay başka bir kararında ise şöyle demektedir; uzlaşmaya başvuru uzlaşmanın bir vergi ödevi olmaması nedeniyle uzlaşmaya başvuru süresi mücbir sebep nedeniyle uzatılamaz²⁴⁶.

Uzlaşma bir vergi ödevi değildir. Bir haktır. VUK'da uzlaşmanın vergi ödevi olduğuna dair bir düzenleme yoktur.

Uzlaşma talebinin yapılacağı 30 günlük sürede, mükellef hem uzlaşma talebinde bulunup hem de vergi mahkemesine dava açarsa, bu durumda davaya uzlaşma sonuçlanıncaya kadar bakılmaz ve de karar verilmez. Uzlaşmadan önce mahkeme bir karar vermişse, kararı geçersiz sayılır.

(3) Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii

Uzlaşma, uzlaşma komisyonlarına hitaben yazılan dilekçe aracılığıyla gerçekleştirilir. Uzlaşma Yönetmeliğinin 7 inci maddesine göre, Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Uzlaşma dilekçesi PTT ile taahhütlü gönderilirse; postaya verilmiş tarihinin, adi posta ile gönderilirse uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edilmesi gerekir²⁴⁷.

Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Uzlaşma dilekçesinde asgari şu bilgiler bulunmalıdır:

Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ve de adresi

Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer

Hesap numarası

Vergi ve cezanın nevi, miktarı

²⁴⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.255-257.

²⁴⁶ HATİPOĞLU, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, s.168.

²⁴⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.255-257.

İhbarname tarih ve numarası

Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklaması

Tarih ve imza.

Bu bilgilerden, mükellefin adı, soyadı veya ünvanı, tarih ve imza dilekçede yoksa talep geçersizdir²⁴⁸.

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için, dilekçe amacını iyi ifade edici şekilde kaleme alınması veya talep sahibinin ya da resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir. Uzlaşma talebinin en az bir nüsha olması gerekir²⁴⁹.

b. Uzlaşma Talebinin İncelemesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti

Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinde mükelleflerce yapılan uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşma ile ilgili görüşmelerin yapılmasıyla ilgili esaslar düzenlenmiştir.

(1) Ön İnceleme

Uzlaşma komisyonlarına verilen ya da posta ile gönderilen uzlaşma dilekçeleri önce sekretarya tarafından incelenir. Uzlaşma Yönetmeliğinin 8 inci maddesine göre, sekreteryaya hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.’’

(2) Ön İncelemenin Sonuçları

Ön inceleme sonunda iki türlü karar verilebilir:

- i) Uzlaşma talebinin reddi,
- ii) Uzlaşma talebinin kabulü (uzlaşmaya davet).

²⁴⁸ ŞENYÜZ, s.169.

²⁴⁹ KIZILOL, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.262.

(a) Uzlaşma Talebinin Reddi

Ön inceleme sonunda; uzlaşma talebinin süresi içinde yapılmadığı, talebin mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından gerçekleştirilmediği tespit edilirse uzlaşma talebi reddedilir²⁵⁰.

Ön incelemede, uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edilirse uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna sevk ettirilir.

Uzlaşma talebinin şekil ve usul açısından reddedilmesi halinde, 30 günlük uzlaşma süresi henüz geçmemiş ise red yazısının mükellefe tebliğ edilmesi şartıyla, söz konusu aykırılığı gidererek ikinci başvuruda bulunabilir.

Mükellef, red kararının kendisine tebliğ edildiği tarihte, dava açma süresi henüz dolmamış ise uzlaşma talebini yenileyebilir, uzlaşma talebinden vazgeçerek uzlaşma başvurusuna konu ettiği vergiyi ve vergi ziyayı cezasına karşı dava açabilir ya da vergi ziyayı cezası için cezalarda indirim hakkını kullanabilir²⁵¹.

(b) Uzlaşma Talebinin Kabulü (Uzlaşmaya Davet)

Uzlaşma talebi süresinde ve usulüne uygun olarak yapılmış ve komisyonun yetkisi içinde olduğu anlaşılırsa uzlaşma görüşmelerine bizzat katılması ya da resmi vekâletini taşıyan vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saat komisyon sekreteryasınca yazı ile en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellef ya da vekili uzlaşma davetiyesinde yazan yer, tarih ve saatte toplantıya katılmasıyla uzlaşma görüşmeleri başlamış olur²⁵².

Uzlaşmaya davet yazısı, görüşme tarihinden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir. Eğer mükellef ister ise 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir²⁵³.

c. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları

Burada sözü edilen özellikli durumlarda uzlaşma talebinde bulunan kişiye yapılan uzlaşma davetine ilgili kişinin uyup uymamasına göre farklı durumlar ortaya çıkabilmektedir.

²⁵⁰ KARAKOÇ, s.685.

²⁵¹ GİB, s.19.

²⁵² Ali Hakan YÜCE, ‘‘Uzlaşma’’, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:116, Ağustos 2002, s.91.

²⁵³ KARAKOÇ, s.686.

(1) Davete Uyuma (Davete İcabet Etme)

Uzlaşma davetine mükellef ya da ceza muhatabı olumlu cevap vererek davet edilen gün ve saatte görüşmelerin yapılacağı yere gelirlerse uzlaşma görüşmelerine başlanır.

(2) Davete Uymama (Davete İcabet Etmeme)

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma görüşmesi davetine uymaması uzlaşmanın temin edilememesi olarak adlandırılmaktadır. Uzlaşmanın temin edilememiş sayılabilmesi için; davet, yazılı şekil ve süre koşullarına uygun olarak yapılmış olması ve talepte bulunanın davete icabet etmemesinin haklı bir nedeninin olması gerekir. Mükellef haklı sebebinin toplantı saatinden önce komisyona bildirilirse, uzlaşma görüşmesinin başka bir tarihe ertelenmesi ve yeni tarih ve da saatin mükellefe bildirilmesi gerekir²⁵⁴.

5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri, vergi uyuşmazlığını gidermek amacıyla tarafların bir araya gelmeleridir.

Uzlaşma görüşmeleri, taraflar arasında bir tür pazarlık olarak geçmektedir. Bu pazarlık, vergi mükellefi ile uzlaşma komisyonları arasındaki vergi tutarları üzerinde gerçekleşmektedir. Vergi tarhiyatlarının esası ile ilgili hiçbir değerlendirme yapılmamaktadır ve uzlaşma kararının gerçekleştirilmesi zorunlu değildir²⁵⁵.

a. Uzlaşma Görüşmeleri

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır.

Mükellefin uzlaşma görüşmelerine makul nedenlerle katılamayacağı anlaşıldığında ya da komisyonun uzlaşma gününü erteleme ihtiyacı hissetmesi durumunda yeni bir uzlaşma günü saptanır ve mükellefe bildirilir²⁵⁶.

²⁵⁴ CANDAN, ss.332-333.

²⁵⁵ KÜÇÜKKAYA ve SARISU, *Yaklaşım Dergisi*, s.290.

²⁵⁶ ŞENYÜZ, s.913.

Uzlaşma görüşmesinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması ya da ayrıntılı bir araştırma gerekmesi durumlarında uzlaşma görüşmesi aynı gün belirlenen veya sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyelerince imzalanan bir tutanakla tespit edilir ve bu tutanak uzlaşma dosyasında muhafaza edilir²⁵⁷.

b. Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Olanlar

Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesine göre, mükellef uzlaşma görüşmelerinde, kendinden başka bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerine görüşlerini açıklamak için katılırlar. Ancak bu kişiler uzlaşma tutanağını imzalayamazlar. Çünkü tutanakları ancak mükellef ya da noterden alınan vekaletnameye dayanarak vekili imzalar. Uzlaşma komisyonları idari organlar oldukları için mükellef adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Noterlik Kanununun 60 ıncı maddesi uyarınca düzenlenen ve tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameyi haiz kişi olmaları yeterlidir²⁵⁸.

c. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tarafların bir araya gelmesiyle yapılan görüşmeler sonunda kesinlik ve dava açma, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi, cezalarda indirim hakkı ve ödeme açısından çeşitli sonuçları olmaktadır.

(1) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi

Uzlaşma görüşmelerinin yapılmasının asıl amacı taraflar arasında vergi ve/veya vergi cezasının tahakkuk edecek miktarı üzerinde anlaşmanın sağlanmasıdır.

Uzlaşma görüşmeleri sonunda eğer taraflar arasında anlaşma sağlanırsa, uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen bir tutanakla tespit eder ve bu tutanağın üç nüshası komisyon başkan ve üyeleri ve de mükellef ya da vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası mükellef ya da vekiline derhal verilir.

²⁵⁷ KARAKOÇ, s.687.

²⁵⁸ Şafak Ertan ÇOMAKLI, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:182, Şubat 2008, s.303.

Bir nüshası gerekli işlemler yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Son nüshası ise, komisyonda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere “Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda... tarihinde aldım.” şeklinde bir ibare ile mükellef ya da vekilinin adı ve soyadı yazılarak imza karşılığında kendisine verilir ve tebliğ işlemi bitmiş olur. Uzlaşma komisyonlarının düzenlediği uzlaşma tutanakları kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen konularda dava açılamaz. Hiçbir mercie başvurulamaz. Kendisine vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükellef, sadece bunlardan biri hakkında uzlaşma sağlanmış olsa bile her ikisine dava açamaz²⁵⁹.

Uzlaşmanın vaki olması(sağlanması) durumunda, tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşmiş olur. Uzlaşma, taraflar arasında karşılıklı bir anlaşmadır şeklinde tanımlandığında üzerinde uzlaşılan bir konunun kesinliğinin tartışılmaz olduğu da kabul edilmelidir. Uzlaşmanın taraflarından birinin devlet olması bu kesinliği perçinlemektedir. VUK'nun Ek 6 ıncı maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Bu maddede uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri tutanakların kesin olduğu ya da üzerinde uzlaşılan konular hakkında kesinleşmenin gerçekleştiği ve uzlaşılan konularda mükelleflerin itiraz etme hakkının kalmadığı düzenlenmiştir²⁶⁰.

Uzlaşma sonunda vergi ve cezada yapılan indirim düzeltme fişi ile düzeltilir. Uzlaşılan vergi ve buna bağlı düzeltilen ceza tutarı muhataba tebliğ edilen tutanakta gösterilir. Bu nedenle vergi dairesi uzlaşılan tutarlar üzerinden yeniden ihbarname çıkarırsa bu hükümsüzdür. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlarla ilgili hiçbir merciiye başvurulamaz. Danıştay dahil hiçbir mercide dava açılamaz. Bu husus hem mükellef hem de vergi dairesi için geçerlidir²⁶¹.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada aynı ihbarnamede vergi aslı ile birlikte tebliğ edilen ceza üzerinde uzlaşıldığı takdirde vergi aslının mükellef tarafından kabul edildiği varsayılacağından vergi aslı dava edilemez²⁶².

Üzerinde uzlaşılan konunun kesinliğinin istisnası vergi hatalarıdır. VUK'nun 116,117 ve 118. maddelerinde düzenlenmiş olan vergi hatalarının varlığı tespit

²⁵⁹ KARAKOÇ, ss.686-688.

²⁶⁰ Harun KAYNAK, “Uzlaşma Sonuçları Kesin midir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül 2007, ss.86-87.

²⁶¹ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı** s.80-81.

²⁶² KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.270.

edildiğinde bu hataların düzeltilmesi mümkün görülmelidir. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yorumları da bu yöndedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.12.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı yazısına göre, “Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların, aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların, uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılması ve hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde bu hataların VUK'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması benimsenmiştir”²⁶³.

Vergi idaresi, uzlaşma tutanaklarında; mükellefiyette, mevzuda hata olması ve verginin mükerrer olması durumlarında vergi ve cezalarda uzlaşma sağlanmış olsa bile mükelleflerin düzeltme taleplerini dikkate almaktadır²⁶⁴.

Mükellef ya da ceza muhatabı, uzlaşmadan önce dava açmış ve uzlaşma sağlanmışsa bu durum mahkemeye bildirilir ve davanın reddedilmesi sağlanır²⁶⁵.

(2) Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşmanın vaki olmaması(sağlanamaması), uzlaşma komisyonunun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesidir. Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin son fıkrasına göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir²⁶⁶.

Uzlaşmanın vaki olmaması (sağlanamaması) ve uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında VUK'nun Ek 1 inci maddesine göre mükellef ya da ceza muhatabı aynı vergi/ ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, mükellef ya da ceza muhatabı aynı vergi/ ceza için dava açabilirler. Mükellef ya da ceza muhatabı aynı vergi ya da ceza için uzlaşma talebinde bulunmadan önce dava açmışsa dava, uzlaşma sonuca

²⁶³ KAYNAK, *Vergi Dünyası Dergisi*, ss.86-87.

²⁶⁴ Altar Ömer ARPACI, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Uzlaşılan Vergide Hatanın Bulunması”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:37, Ocak 2007, s.53.

²⁶⁵ GİB, s.20.

²⁶⁶ KARAKOÇ, s.687.

bağlanmasından önce mahkeme tarafından incelenemez. İncelenirse ve karara bağlanırsa hükümsüzdür.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, mükellef ya da ceza muhatabı tarh edilen vergi ve kesilen cezaya ilişkin uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümlere göre 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir. Dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar. Literatürde bu 15 günlük süreye ek dava açma süresi denir²⁶⁷.

Mükellefin ek dava açma süresinden yararlanabilmesi için uzlaşma talebi usulüne uygun ve süresinde yapılmış olmalıdır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda ilgiliye tutanağın tebliğ tarihi dava açma süresinin başlangıcı olarak düzenlenmiştir²⁶⁸.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda dava açmak için tanınan 15 günlük ek dava açma süresi eğer çalışmaya ara vermeye rastlarsa Danıştay Kararına göre, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren 7 gün uzamış sayılacaktır²⁶⁹.

(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellef ya da vekili uzlaşma görüşmelerine katılmamışsa, katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamamışsa veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamayı istemişse uzlaşma temin edilememiş kabul edilir. Bu durumda komisyon uzlaşmanın sağlanamadığını belirten üç nüsha tutanak düzenler. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir²⁷⁰.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

VUK, uzlaşmanın temin edilememesi halinde dava açılması hakkında açık bir hükme yer vermemiştir. Danıştay'a göre VUK'nun Ek 7 inci maddesinin vergi veya

²⁶⁷ ŞENYÜZ, s.175–176.

²⁶⁸ KARAKOÇ, s.690.

²⁶⁹ HATİPOĞLU, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, s.168.

²⁷⁰ CANDAN, s.335.

cezaya muhatap olanın ancak uzlaşma vaki olmadığında dava açılabileceğini belirtmesi, uzlaşma temin edilemediğinde dava açılmayacağı şeklinde yorumlanamaz.

Mükellefin ya da ceza muhatabının uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da uzlaşma davetine uymaması şeklinde gelişen uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellef ya da ceza muhatabı, önceden dava açmamışlarsa, tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün içinde dava açma hakları saklıdır.

Ayrıca uzlaşma talebinin şekle aykırılık ya da süre aşımı nedeniyle uzlaşma komisyonlarınca reddi halinde uzlaşma komisyonunun kararının iptali dava konusu edilebilir²⁷¹.

Mükellef, uzlaşmadan önce hem dava açmış hem de uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşmanın sağlanamaması durumunda vergi dairesi vergi mahkemesine uzlaşmanın gerçekleşmediğini bildirir²⁷².

(4) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı

Uyuşmazlık konusu yapılan tarhiyata karşı cezada indirim ya da uzlaşma hükümlerinden sadece birinden yararlanılabilir. Uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar mükellef uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına tarh edilen ceza hakkında VUK 376 ncı maddesi uyarınca indirim talebinde bulunabilir²⁷³.

Mükellef ya da ceza muhatabı, yapılan tarhiyat dolayısıyla kesilen cezaya karşı vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim hakkından yararlanmak üzere ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK'nunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

i) Vergi ziyası cezası mükellef adına ilk kez kesilmiş ise yarısı, takiben kesilenlerde üçte biri,

ii) Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir²⁷⁴.

²⁷¹ KARAKOÇ, ss.687-691.

²⁷² GİB, s.20.

²⁷³ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.275.

²⁷⁴ GİB, s.23.

Mükellef, uzlaşma talebinin reddedilmesi ya da uzlaşmaya varılamaması durumunda, dava açma süresi içinde dava açmak yerine cezalarda indirim müessesinden yararlanabilir²⁷⁵.

(5) Uzlaşma ve Ödeme

Uzlaşılan vergi ve/ veya cezaya ilişkin düzenlenen tebliğ edilen uzlaşma tutanağı vergi ve/veya cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde uzlaşma tutanağında belirtilen miktarlarıyla ödenir²⁷⁶.

VUK'na göre, uzlaşılan vergilerde, kendi ödeme zamanlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır.

Uzlaşma vaki olmamışsa, uzlaşma konusu olan vergi ve cezaların VUK'nun 112 ve 368 inci maddeleri ve İYUK'nun 27/3 hükmü gereğince ödenmesi gerekir²⁷⁷.

Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen dilekçe ekindeki beyannamelerde ve VUK'nun 376 inci maddesine göre, cezada indirim başvurularında ödemenin vadesinde yapılmaması pişmanlık talebini ve cezada indirimi geçersiz kılarken uzlaşılan vergilerin ve bunlarla ilgili gecikme faizlerinin zamanında ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır²⁷⁸.

(6) Kısmi Uzlaşma

VUK'nun Ek 1 inci maddesine göre, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada kısmi uzlaşma talebi mümkünken, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebi Uzlaşma Yönetmeliğinin 7 inci maddesine göre mümkün değildi. Ancak Danıştay söz konusu maddeyi iptal ettiğinden şu anda tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma kanuni olarak mümkündür. Mükellef ya da

²⁷⁵ KARAKOÇ, s.693.

²⁷⁶ ŞENYÜZ, s.179.

²⁷⁷ KARAKOÇ, s.692.

²⁷⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.276.

ceza muhatabı tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ayrıca uzlaşma sonunda kısmi uzlaşmada uzlaşılmayan kısım için dava açılabilir²⁷⁹.

B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumu

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, vergi sistemimize 1986 yılında 3239 sayılı Kanunla VUK'na eklenen Ek 11 inci madde ile getirilmiş ve 1987 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bugün 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine göre uygulanmaktadır²⁸⁰.

Tablo 9 : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

İLLER	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
Adana	1.203	983	11.694.344	8.076.535	15.880.698	614.456
Ankara	3.273	2.575	56.978.011	43.689.995	71.574.613	2.581.010
Bursa	1.580	1.313	9.173.222	6.310.154	18.726.648	934.167
İstanbul	4.493	3.686	61.201.213	37.755.702	86.539.093	3.316.473
İzmir	1.910	1.627	20.713.397	13.521.106	29.072.545	840.570

Kaynak: GİB 2008 Faaliyet Raporu <http://gib.gov.tr/index.php?id=107> (Erişim:23.03.2009)

İlk beş büyük ilimizin tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarında ilk dikkat çeken husus tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi uzlaşmaya yapılan başvuruların %90'ının uzlaşma ile sonuçlandırıldığıdır. İkinci husus, tarhiyat öncesi uzlaşma, başvuru dosya sayısı açısından tarhiyat sonrası uzlaşmadan daha az sayıdadır. Bu

²⁷⁹ KIZILOĞLU, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.227-228.

²⁸⁰ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.87.

durumun nedenini tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi incelemesine dayanması gerektiği özelliğine dayandırabiliriz.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kavramı

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine nezdinde başlanmış mükelleflerin tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri vergi hukuku hakkıdır. Salınacak vergi ve kesilecek ceza ihbarnamenin düzenlenmesinden önce vergi incelemesi işlemin son düzeyinde yapılan uzlaşma çeşididir²⁸¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarla ilgili olarak, henüz tarhiyat yapılmadan ve ceza kesilmeden önce, incelemeyi yapan denetim elemanının merkezi ya da mahalli inceleme elemanı olmasına göre, merkezi inceleme elemanları ya da mahalli inceleme elemanlarının bağlı olduğu vergi idaresi bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonları vasıtasıyla yürütülen diğer bir uzlaşma uygulamasıdır²⁸².

3239 sayılı Kanunun gerekçesinde, “...mükellef ile idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş farklılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır.” denilmektedir²⁸³.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda amaç, vergi idaresi ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında uyuşmazlık doğmadan gelecekte doğması muhtemel bir uyuşmazlığı önlemektir²⁸⁴.

²⁸¹ Mustafa BULUT, Nükhet KIRCI ÇEVİK ve Seda ÇALIŞKAN, “Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:326, Ekim 2008, s.18.

²⁸² DEMİRCİ, **Vergi Dünyası Dergisi**, s.24.

²⁸³ BULUT, ÇEVİK ve ÇALIŞKAN, **Vergi Dünyası Dergisi**, s.18.

²⁸⁴ CANDAN, s.265.

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2 inci maddesi, ‘‘Bu Yönetmeliğın kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.’’şeklindedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar bir vergi incelemesine dayanmalıdır. Bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlarda, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılamaz. Takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat bir vergi incelemesine dayanmadığından sadece tespit özelliğı taşıdığından tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmez²⁸⁵.

a. Verginin Türü Açısından

VUK'nun Ek 11 inci maddesine göre, Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Bu düzenlemeye göre tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun kapsamına Maliye Bakanlığının yetki alanında bulunan vergiler girmektedir. Diğer vergiler örneğın, il özel idaresi ve belediyelerin yetki alanlarına giren vergiler tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun kapsamına girmemektedir. Madde metninin son cümlesindeki ‘‘izin verilebilir’’ yükleminden bir verginin tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girebilmesi için Maliye Bakanlığının izin vermesi gerektiğı sonucu çıkmaktadır. Bakanlık bu izni Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2 inci maddesi ile vermiştir. Ayrıca söz konusu bu izin 2 inci maddede yer alan vergilerle sınırlıdır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2 inci maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve

²⁸⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.237.

Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar girmektedir²⁸⁶.

b. Cezanın Türü Açısından

Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna, VUK'nu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası girmektedir²⁸⁷.

İlişkin bulunduğu vergi, resim ve harç, tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna girmeyen örneğin, belediye ya da il özel idarelerine ait vergi resim veya harçlar, ya da herhangi bir vergi, resim ve harca ilişkin olmayan vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir²⁸⁸.

VUK'nun Ek 11 inci maddesine göre 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir. VUK'nun 359 uncu maddesi kaçakçılık suç ve cezalarını düzenlemektedir. Dolayısıyla kaçakçılık suç ve cezaları uzlaşma dışıdır. Kaçakçılık suçu işleyenler bu suç için öngörülen hapis cezasından tarhiyat öncesi uzlaşmaya giderek kurtulamazlar²⁸⁹.

20.02.2008 tarihli ve 5736 sayılı Kanununun 6 ıncı maddesiyle; bu fıkrada bulunan "(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)" şeklinde değiştirilmiştir.

c. Tarhiyat Açısından

VUK'nun Ek 11 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar girmektedir. Bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlar, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir. Vergi incelemesine dayanılarak yapılan

²⁸⁶ CANDAN, ss.376-383.

²⁸⁷ ARSLAN, s.293.

²⁸⁸ CANDAN, s.388.

²⁸⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.253.

tarhiyatlar, VUK'nun 29 uncu ve 30 uncu maddelerinde yer alan tarhiyatlardır. 29 uncu madde, ikmalen vergi tarihini, 30 uncu madde re'sen vergi tarihini düzenlemektedir.

30 uncu maddede yer alan takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat bir vergi incelemesine dayanmadığı ve sadece bir tespit özelliği taşıdığı için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamının dışındadır. VUK'nun 135 inci maddesinde yer alan düzenlemede vergi incelemesini yapmakla görevli olanlar sayılmıştır ve bunlar arasında takdir komisyonları bulunmamaktadır²⁹⁰.

Re'sen vergi tarihi, her durumda bir vergi incelemesine dayanmak zorundadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde yer alan usul ve esasların tümü vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler sonunda hesaplanan vergilerle ilgili olduğu için; inceleme elemanlarının yaptığı vergi incelemelerine dayanan re'sen vergi tarihi yöntemiyle tarh edilen vergiler tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir.

İkmalen vergi tarihi yöntemiyle tarh edilen vergiler vergi incelemesine dayanabilir ya da dayanmayabilir. Eğer ikmalen tarh edilen vergi bir vergi incelemesine dayanıyorsa bu vergi tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilir.

d. Vergi ve Cezanın Miktarı Açısından

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde, uzlaşmaya yetkili olan uzlaşma komisyonlarının yetkileri, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi vergi ve ceza miktarı açısından sınırlandırılmış değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları miktar yönünden herhangi bir sınırlamaya tabi olmadan uzlaşabilirler²⁹¹.

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları gibi vergi idaresinin adına hareket ederler. Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi idaresi adına irade beyanında bulunurlar. Komisyonunda mükellef tarafını temsil eden

²⁹⁰ Erdal GÜREL, ‘‘Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:76, 1995, s.65.

²⁹¹ CANDAN, ss.380-389.

bir üye bulunmamaktadır. Mükellef ya da olası ceza muhatabı, komisyonun doğal üyesi değildir, aksine komisyonun karşısında ve dışındadır²⁹².

a. Komisyonların Oluşturuluş Şekli

VUK'nun Ek 11 inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar vasıtasıyla yapılacağına dair bir hüküm yoktur. Bu husus Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 5, 6, ve 7 inci maddelerinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlarının oluşum şekli düzenlenmiştir. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarından ikisi vergi incelemesi yapan inceleme elemanının merkez inceleme elemanı(Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri) ve mahalli inceleme elemanı(ilin en büyük malmemuru, vergi kontrol memurları ve vergi dairesi müdürleri) olmasına göre belirlenmiştir. Üçüncü komisyon, bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalar için düzenlenmiştir. Bu hükümlerde uzlaşma komisyonu tespit edilmemiş olan vergi incelemelerinde ise, uzlaşma komisyonu Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir²⁹³.

(1) Merkezi İnceleme Elemanlarının Yaptığı İncelemelerde

Tarhiyat öncesi uzlaşmada en önemli görevi komisyonlar üstlenmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 5 inci maddesine göre, Merkez inceleme elemanlarınca yapılacak işlemleri sonuçlandıran Merkez Uzlaşma Komisyonları:

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulan uzlaşma komisyonu, incelemeyi yapanlar kurul mensubu merkez inceleme elemanları ise, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanlar Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları ise, ilgili genel müdürlüğün tespit ettiği biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşur²⁹⁴.

Merkez inceleme elemanlarınca geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon, ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşması mümkün olmazsa bu durumda komisyon, iki inceleme

²⁹² KARAKOÇ, ss.668-669.

²⁹³ CANDAN, s.390.

²⁹⁴ TOSUNER ve ARIKAN, *Türk Vergi Yargısı*, s.89.

elemanı, vergi dairesi müdürü(bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) ya da vergi müdüründen oluşmaktadır.

İncelemeyi yapan ekip başkanıysa komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon başkanı, komisyon üyelerinden seçilen en kıdemli üyedir.

Vergi incelemesi yapan inceleme elemanları Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre oluşturulan komisyonlara üye olamazlar. Ancak toplantılara açıklamada bulunmak amacıyla katılabilirler²⁹⁵.

Merkez inceleme elemanları, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleridir.

(2) Mahalli İnceleme Elemanlarının Yaptığı İncelemelerde

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının bu oluşturuluş şekli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 6 ıncı maddesine göre, vergi dairesi kurulan yerler ve kurulmayan yerler olarak iki şekildedir.

(a) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya vekil olarak görevlendireceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur.

Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya vekil olarak görevlendireceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler²⁹⁶.

²⁹⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.237-328.

²⁹⁶ CANDAN, ss.390-394.

(b) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya vekil olarak görevlendireceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur²⁹⁷.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 6 ıncı maddesine göre, ‘‘Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni katılır.

Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler.’’

(c) Ortak Hükümler

Bu maddeye göre oluşturulan komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına katılabilirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonunda görev yaparlar.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryâ hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.

(3) Bölgesel Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 7 inci maddesine göre, incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip ya da grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu kurul ya da Genel Müdürlük uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde

²⁹⁷ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.239.

yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili kurul veya Genel Müdürlükçe belirlenir.

b. Komisyonların Toplanma ve Karar Alma Yeter Sayısı

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verirler²⁹⁸.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 14 üncü maddesine göre, uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılımının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları gibi biri başkan olmak üzere üç üyeden meydana gelmektedirler.

c. Komisyon Kararlarının Hukuki Niteliği

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları uzlaşma görüşmeleri ve uzlaşma sırasında vergi idaresinin temsilcisidir. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda alınan kararlar, vergi idaresi adına komisyonun irade açıklamasıdır. Bu nedenle uzlaşma komisyonlarının almış olduğu kararların vergi idaresini bağlayabilmesi için kararların usulüne ve hukuka uygun olarak alınmış olması gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin kararları kesin ve yürütülmesi zorunlu kararlardır başka bir deyişle bu kararlar başka bir merciinin onayını gerektirmeyen kararlardır²⁹⁹.

4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın İşleyiş Süreci

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır.

a. Uzlaşma Talebi

Yapılan vergi incelemelerinde, aynı türde salınacak vergi ve bu vergi nedeniyle kesilecek cezalar, uzlaşma yönünden bir bütünlük teşkil eder. Bu nedenle, yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin, aynı türden vergi ve cezalar açısından bir bütünlük teşkil etmesi gerekir. Salınacak aynı tür vergi ve bu vergi için kesilecek

²⁹⁸ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.89-90.

²⁹⁹ KARAKOÇ, ss.669-670.

cezalar için uzlaşma talep edilmelidir. Vergi ve cezadan bir kısmı için uzlaşma talebi, diğer kısmı için dava açılmaz.

Vergi incelemeleri sonucunda salınacak verginin nevi değişikse ya da aynı neviden olmakla birlikte vergilendirme döneminin değişik olması durumunda ayrı ayrı uzlaşma talep edilebilir. Bir vergi nevi veya bir vergilendirme dönemi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip, diğer vergi nevi için dava açılabilir.

Örneğin, aynı hesap dönemi için yapılmış olan bir vergi incelemesi sonucunda, salınacak katma değer vergisi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilirken aynı dönem için salınacak gelir vergisi içinde vergi mahkemesine dava açılabilir. Ancak katma değer vergisi veya gelir vergisi için vergi bakımından uzlaşma talep edilirken, kesilen vergi cezası bakımından dava açılması yoluna vergi gidilirse talep geçersizdir.

Veya ayrı ayrı hesap dönemlerinde, bir dönem için salınacak olan gelir vergisi ve cezası bakımından tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip, diğer hesap dönemi için salınacak gelir vergisi ve vergi cezasına karşı vergi mahkemesine dava açılabilir³⁰⁰.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 8 inci maddesine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi mükellef veya noter tarafından düzenlenen özel vekâletnameye sahip vekil tarafından yazılı başvuruya gerçekleştirilir. Vergi incelemesiyle ilgili tutanakta uzlaşma talebine yer verilmesi de yetkili makama başvuru olarak kabul edilir ve ayrıca yazılı başvuruya gerek kalmaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmayan mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler³⁰¹.

(1) Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 8 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre şu kişiler tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler:

- i) Mükellef,
- ii) Noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişi,
- iii) Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri.

³⁰⁰ EROĞLU, s.705.

³⁰¹ ŞENYÜZ, s.181.

Tüzel kişiliğe sahip şahıs ortaklıklarında (kolektif ve adi komandit şirketlerinde) vergiler ortaklar adına tarh edilir. VUK, 147 No.lu Genel Tebliği'ne göre, ortakların tamamı hem cezada (1999 öncesi dönemler için) hem de adlarına salınan vergilerde uzlaşma talebinde bulunurlarsa, uzlaşma talepleri kabul edilecektir. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmada ortaklardan birinin uzlaşma talebinde bulunmaması durumunda, diğer ortakların uzlaşma hakkının bulunmaması gerekir. Uzlaşma tutanağının düzenlenmesi sırasında, ortakların tümünün tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin inceleme tutanağında ya da tarhiyat öncesi uzlaşma talep tutanağında yer alması gerekir. Ortaklardan bir kısmı bulunamazsa, bu ortaklar uzlaşmaya davet edilmelidir³⁰².

(2) Uzlaşma Talebinde Süre

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda mükellef, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğini beklemeden vergi incelemesi devam ettiği sürece uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durum Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 9 uncu maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “Nezinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.” Yönetmeliğin bu hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesi devam eden mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmak için incelemenin sonunu beklemek zorunda değildir. Vergi incelemesinin başlangıcında ya da devamı aşamasında tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir³⁰³.

Yine aynı maddeye göre, bu Yönetmeliğin 11 inci maddesine göre inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde uzlaşma talebi, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde yapılmalıdır.

(3) Uzlaşma Talebinin Şekli ve Başvurma Mercii

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma talebi, vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına

³⁰² KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.240-241.

³⁰³ Şükrü KIZILOT, “Defterleri İncelemeye Alınanların Uzlaşma İsteminde Bulunabileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:183, Mart 2008, s.25.

yazılı olarak yapılır. Ayrıca uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili merciye yazılı başvuru yerine geçer.

Uzlaşma dilekçesinde asgari şu bilgiler bulunmalıdır:

Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ve de adresi

Başvuru vekil tarafından yapılıyorsa vekilin adı, soyadı, vekaletname tarih ve numarası,

İncelemenin ilgili olduğu vergilendirme dönemi,

Tarih ve imza³⁰⁴.

(4) Uzlaşma Talebinden Vazgeçme

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 12 inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçme durumu düzenlenmiştir. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış gibi işlem yapılır³⁰⁵.

b. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinde yer alan düzenlemeye göre, mükellefin uzlaşma başvurusundan sonra, talebinin usulüne uygun ve süresi içinde yapıldığının tespit edilmesi üzerine inceleme elemanı, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü ve saatini belirler.

Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Ayrıca uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir³⁰⁶.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra, mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle

³⁰⁴ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³⁰⁵ CANDAN, s.402.

³⁰⁶ KARAKOÇ, s.671.

toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir³⁰⁷.

(1) Ön İnceleme

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi bir ön inceleme aşaması öngörülmemiştir. Ancak, uzlaşma işlemlerine başlanabilmesi için usulüne uygun şekilde ve süresi içinde uzlaşma talebi arandığına göre, uzlaşma işlemlerine başlayacak olan yetkilinin uzlaşma talebinin usulüne uygun ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını öncelikle incelemesi gerektiği söylenebilir. Usule aykırı ve süresi içinde yapılmayan tarhiyat öncesi uzlaşma talebi hiç yapılmamış bir başvurudur. Böyle bir başvuru için herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur³⁰⁸.

Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerine başlayacak olan yetkili uzlaşma talebinin usulüne uygun ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını inceledikten sonra uzlaşma görüşmeleri için gün belirlenir ve uzlaşma görüşmelerine mükellef ya da ceza muhatabı davet edilir.

(2) Uzlaşma Talebinin Kabulü (Uzlaşmaya Davet)

Mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde inceleme elemanı mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmanın yapılacağı yer ve tarih mükellefe yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce bildirilir. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir³⁰⁹.

İnceleme elemanınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde, mükellef ya da olası ceza muhatabı davet yazısının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Aksi halde tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından yararlanamaz. İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalırsa mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilemez³¹⁰.

³⁰⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³⁰⁸ CANDAN, s.403.

³⁰⁹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³¹⁰ ARSLAN, s.296.

c. Uzlaşmaya Davetin Sonuçları

Uzlaşma davetine mükellefin ya da ceza muhatabının uyup uymamasına göre iki sonuç ortaya çıkabilir:

- i) Davete icabet etme,
- ii) Davete icabet etmeme.

(1) Davete Uyma (Davete İcabet Etme)

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan ilgilinin belirlenen gün ve saatte uzlaşma görüşmelerine katılmasıyla uzlaşma talebi uzlaşma komisyonunda görüşülerek karara bağlanır.

(2) Davete Uymama (Davete İcabet Etmeme)

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan kişinin bilinen son adresinde uzlaşmaya davet yazısı tebliğ edilemezse ya da yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmazsa başka bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır³¹¹.

Bildirme işleminde, yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi tebliğ edilememeyi ifade eder.

Mükellefin uzlaşma davetine uymaması durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılacağından tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar. Bu nedenle mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanmak istiyorsa mutlaka tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmelidir³¹².

Mükellef uzlaşma talebinden vazgeçtiği takdirde; uzlaşma gününden önce, inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona bu hususu yazılı olarak bildirmelidir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış gibi işlem yapılır³¹³.

Davet yazısının ilgiliye tebliğinden itibaren davete icabet etmemesi veya dilekçe ile tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaması durumlarında tarhiyat

³¹¹ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.91.

³¹² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³¹³ KARAKOÇ, s.672.

öncesi uzlaşma istemediği kabul edilir. Bu durumda tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı saklıdır³¹⁴.

d. Tarh Edilecek Verginin Bildirilmesi

Yapılan inceleme sonucunda, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve de kesilecek ceza miktarı inceleme elemanı tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma günü 15 günden önceki bir tarihte belirlenmişse, inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, uzlaşma talebiyle birlikte mükellef hakkında düzenlediği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna göndermesi şarttır, komisyona gönderilmeden uzlaşma yapılamaz³¹⁵.

5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Tarhiyat sonrası uzlaşmada da belirtildiği gibi, uzlaşma görüşmeleri, vergi uyuşmazlığını gidermek amacıyla tarafların bir araya gelmeleridir. Temel amaç uzlaşma görüşmeleri sonunda uyuşmazlığın giderilebilmesi olsa da daha farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

a. Uzlaşma Görüşmeleri

Belirlenen gün ve saatte üyelerinin tamamının, mükellef veya vekilinin katılması ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmesi bir tür pazarlık şeklinde gerçekleşir.

Uzlaşma sağlansın ya da sağlanmasın mutlaka tutanak düzenlenir. Tutanak genellikle dört örnek olarak düzenlenir. Uzlaşma tutanakları komisyon başkan ve üyeleri ve de mükellefçe imzalanır³¹⁶.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 14 üncü maddesine göre, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle

³¹⁴ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.241.

³¹⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³¹⁶ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.244–245.

toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

b. Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Olanlar

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine şu kişiler katılabilir:

- i) Mükellef ya da noterden alınan vekaletname ile vekili,
- ii) Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda bunları temsile yetkili kimseler.

Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı SMMM ve YMMM Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, ancak görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

c. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun sonuçları; kesinlik ve dava açma, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi, cezalarda indirim hakkı ve ödeme açısından çeşitli sonuçları olmaktadır. Burada özellik arzeden husus tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşip gerçekleşmediğidir.

(1) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açmaya Etkisi

Uzlaşmanın vaki olması(sağlanması), tarafların ödenmesi gereken vergi ve ceza konusunda anlaşmalarıdır. Mükellefin komisyonun teklifini kabul etmesidir. Bu durumu tespit eden üç nüsha tutanak düzenlenir, komisyon başkan ve üyeleri, mükellef tarafından imzalanır, bir nüshasının ilgiliye verilir, bir nüshasının üç gün içinde rapor ve ekleriyle ilgili vergi dairesine gönderilir³¹⁷.

Uzlaşmanın sağlanması sonucunda mükellefe tebliğ edilen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer³¹⁸.

Vergi inceleme raporları tek başına dava konusu edilmemektedir. Vergi incelemesinin idare hukuku bakımından anlamı, bir idari işlem olmasıdır. Ancak vergi incelemesi vergi tarhı gibi asli işlem değil, vergi tarhı için hazırlayıcı ön

³¹⁷ KARAKOÇ, ss.672-673.

³¹⁸ ŞENYÜZ, s.183.

işlemdir. Vergi davasında konu, vergi inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatın terkin ve idari işlemin iptalidir, vergi inceleme raporu değildir.

Bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen durumlar sadece mükellef adına vergi dairesince yapılacak tarhiyatın hazırlayıcı ön işlemi olmaktadır. Herhangi bir uyuşmazlıkta, dava konusu edilen idari işlem de, vergi inceleme raporu değil, o vergi inceleme raporu doğrultusunda yapılan tarhiyattır³¹⁹.

VUK'nun Ek 11 inci maddesine göre, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 16 ncı maddesine göre, uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

Bu iki madde göz önüne alındığında, uzlaşmaya varılması durumunda, tutanakla tespit edilen durum hakkında dava açılması ve herhangi bir mercie şikayette bulunulması yasaklanmıştır. Üzerinde uzlaşılan durumla sınırlı olan dava ve şikayet yolları, üzerinde uzlaşılamayan vergi ve vergi cezasını kapsamayacaktır³²⁰.

(2) Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma vaki olmazsa(sağlanamazsa) bir tutanak düzenlenir, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe veya vekiline verilir. Bir örneği de üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir³²¹.

³¹⁹ Onur ELELE, “ Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, ss.119-120.

³²⁰ CANDAN, ss.419-420.

³²¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

Uzlaşmanın sağlanamadığı inceleme elemanı tarafından uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtilir ya da raporla göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirilir³²².

Uzlaşlamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ve vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikaliyle vergi dairesinin yaptığı tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar mükellef komisyonun teklifini kabul ettiğine dair dilekçeyle vergi dairesine başvurursa mükellefle uzlaşmış sayılır³²³.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunda görüşülen, uzlaşma sağlanamamışsa uzlaşma konusu vergi ve cezalar için tarhiyattan sonra VUK gereğince uzlaşma talep edilemez. Buna karşılık, mükellef ya da ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşma talebi yoksa verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra ihbarnamenin tebliğinden itibaren VUK'da belirtilen usuller çerçevesinde uzlaşma talebinde bulunmaları mümkündür³²⁴.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar arasında uzlaşma vaki olmamışsa, vergi dairesi gelen inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar, ihbarname düzenler³²⁵.

Bu durumda, mükellef ya da adına ceza kesilen kişiler, uzlaşma konusu olan vergi ve ceza için vergi mahkemesine dava açabilirler. Mükellef, vergi mahkemesine verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren genel esaslara göre 30 gün içinde açabilir³²⁶.

Danıştay'a göre, mükellef dava hakkını uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın tebliğ tarihinden 30 gün içinde, ihbarnamenin tebliğini beklemeden kullanabilir³²⁷.

(3) Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellefin ya da vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi

³²² KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.246.

³²³ ŞENYÜZ, s.183.

³²⁴ EROĞLU, s.711.

³²⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³²⁶ EROĞLU, s.711.

³²⁷ KARAKOÇ, s.676.

kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar³²⁸.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu ayrıca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 12 inci maddesinde düzenlenen, muhatabın bilinen son adresinde uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve zamanda uzlaşma davetine uyulmaması durumudur. Posta ile ya da memur aracılığıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi tebliğ edilememeyi anlatır³²⁹.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyon tarafından bu konuyu belirtmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir ve bir örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline tebliğ edilir. Tutanağın bir örneği de inceleme elemanına gönderilir³³⁰.

Mükellef uzlaşma görüşmelerine gelmezse ve ya tebliğden kaçınırsa, bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilir. Ayrıca bir örnek inceleme elemanına verilir.

Uzlaşma temin edilemezse, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz³³¹.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar arasında uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma vaki olmamışsa, vergi dairesi gelen inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar, ihbarname düzenler ve bu ihbarnameyi mükellefe tebliğ eder³³².

Mükellef ya da adına ceza kesilen kişiler, uzlaşma konusu olan vergi ve ceza için vergi mahkemesine dava açabilirler. Mükellef, vergi mahkemesine verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren genel esaslara göre 30 gün içinde açabilir³³³.

Danıştay'a göre, mükellef dava hakkını uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden 30 gün içinde, ihbarnamenin tebliğini beklemeden kullanabilir³³⁴.

³²⁸ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)
(Erişim:26.04.2009).

³²⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.249.

³³⁰ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³³¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.245-249.

³³² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³³³ EROĞLU, s.711.

³³⁴ KARAKOÇ, s.676.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, vergi inceleme elemanının düzenlediği rapor üzerinden ihbarname esaslarına göre tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak VUK'nun 376 ıncı maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir³³⁵.

(4) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı

Vergi/ceza ihbarnamesini alan mükellef; tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez. Ancak tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içerisinde vergi dairesine cezalarda indirim talebinde bulunabilir.

İndirim talebi, mükellefin indirimine konu olan cezayı belirlenen vade tarihi içerisinde ödeyeceğini ya da AATUHK'da belirtilen teminat türlerinden birini göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi koşulu ile geçerli olmaktadır.

Mükellefin indirim talebinin geçerli olması durumunda;

i) Vergi ziyası cezası mükellef adına ilk kez kesilmiş ise yarısı, takiben kesilenlerden üçte biri,

ii) Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef aynı anda hem dava açma hem de indirim hakkını kullanamaz³³⁶.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 16 ıncı maddesinde yer alan düzenlemeye göre, mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376 ıncı maddesinde yer alan vergi cezalarında indirim yapılması hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler³³⁷.

(5) Uzlaşma ve Ödeme

Uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin tutanak vergi dairesine gönderilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer³³⁸.

Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödenme zamanından önce tebliğ edilmişse ödeme zamanlarında, ödenme zamanları kısmen ya da tamamen geçmiş olanlar tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir³³⁹.

³³⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.245-249.

³³⁶ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³³⁷ KARAKOÇ, s.674.

³³⁸ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim:26.04.2009)

³³⁹ ŞENYÜZ, s.183-184.

Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK'nun 112 inci maddesinde yer alan gecikme faizi, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre içinde uygulanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilmesi zaman aşımını durdurmaz³⁴⁰.

Uzlaşma sağlandıktan sonra uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmemesi halinde vergi idaresinin uzlaşma kurumundan beklediği; kamu alacağının bir an önce hazneye intikali ve uyuşmazlığı kısa sürede sonuçlandırmak amaçları gerçekleşmemiş olacaktır. Gerçekleşense vergi idaresinin vergi ve ceza tutarlarının bir kısmından feragat etmesi, mükelleflerin de yargıya gitmekten vazgeçmesidir. Bu husus tarhiyat sonrası uzlaşma için de geçerlidir. Uzlaşma kurumunun etkinliğinin sağlanması için uzlaşma sağlandıktan sonra mükellefler belirlenen sürelerde uzlaşılan vergi aslı ve/veya cezayı ödemediklerinde uzlaşma geçersiz sayılmalıdır³⁴¹.

Uzlaşılan vergi ve/veya ceza ödenmezse vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için uygulanan gecikme zammı hesaplanır ve cebren tahsil yoluna gidilir.

Uzlaşma vaki olmadığında, ödeme VUK'nun 112 ve 368 inci maddeleri ile İYUK'nun 27/3 hükmü çerçevesinde yapılmalıdır³⁴².

(6) Kısmi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda mükellef ya da ceza muhatabı kısmi uzlaşma talebinde bulunabilir. Kısmi uzlaşma Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 15 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Uzlaşma kurumu ile ilgili kanuni düzenlemeler mükelleflere kısmi uzlaşma hakkını vermektedir. Mükellefler, haklarında düzenlenecek vergi inceleme raporlarında uyuşmazlık konusu yapılan hususlara ilişkin olarak, uyuşmazlık konularından sadece birisi ya da birkaçı için uzlaşma talebinde bulunurken, diğer konularına ilişkin olarak yargı yoluna başvurabilirler. Kanun hükmünde yer alan “verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir” ifadesi ile

³⁴⁰ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.246–247.

³⁴¹ Osman OKUR, “Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:83, Ağustos 1995, s.98.

³⁴² KARAKOÇ, s.676.

kast edilen sadece ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatı ayırımı olmayıp, aynı tarhiyat türü içerisinde yer alan farklı uyumsuzluk konularını da kapsamaktadır³⁴³.

Uzlaşma görüşmelerinde kısmi uzlaşma talebinde bulunulursa, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlarla ilgili uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen ya da uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma sonucunda düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesindir, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir³⁴⁴.

15 inci maddeye göre, uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem yapılır.

Uygulamada kısmi uzlaşma kurumu mükellefler tarafından pek tercih edilmemekte, uzlaşma komisyonları da kısmi uzlaşma yapmaya istekli davranmamaktadır.

Kısmi uzlaşmanın mükellefler tarafından tercih edilmemesinin en büyük sebebi, vergi yargısında dava açma hakkının genellikle yapılan tarhiyatın tümü için kullanılması ve davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde mahkemelerin genellikle yapılan tüm tarhiyatın terkin edilmesi yönünde karar veriyor olmasıdır. Bu durumda vergi inceleme raporlarında eleştiri konusu edilen matrah farklarının bir kısmı için uzlaşmaya gidip bir kısmı için yargı yolunun tercih edilmesinin mantığı kalmamaktadır. Mükellefin düşüncesine göre, eğer davayı kazanacak olursa, önceden uzlaşma yoluyla ödediği tutar boşa gitmiş olacaktır, çünkü yargıda genellikle yapılan tarhiyatın tümü düşmektedir. Dolayısıyla mükellef kendini haklı gördüğü tek bir eleştiri konusu olsa bile uzlaşmaya yanaşmayıp yargı yoluna başvurma hakkını kullanmaktadır³⁴⁵.

³⁴³ ELELE, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, s.118.

³⁴⁴ TOSUNER ve ARIKAN, **Türk Vergi Yargısı**, s.93.

³⁴⁵ ELELE, **Yaklaşım Dergisi**, s.118.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN UZLAŞMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRKİYEDE UZLAŞMA KURUMUNUN ROLÜ VE ÖNEMİ

Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarında çeşitli kanunlarla değişikliğe uğrayarak 1963 yılından itibaren yaygın olarak uygulanmakta olan bir düzenlemedir. Bu kurum zaman zaman uygulamaları, sonuçları ile mükellefler ve kamuoyu nezdinde eleştirilmiştir. Bu eleştiriler, Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılması seviyesine kadar ulaşmıştır. 205 sayılı Kanun ile hukuk sistemimize giren uzlaşmanın, kanunun getiriliş gerekçesine uygun bir takım olumlu yönleri olduğu da ileri sürülmüştür. Bu bölümde uzlaşma kurumunun olumlu ve olumsuz yönlerine yer verilmiştir.

A. Uzlaşma Kurumunun Vergi Sistemimizdeki Olumlu Yönleri

Uzlaşma, sadece vergi alanında uygulanmayan, genel olarak modernliğin ve demokrasinin bir gereği olarak toplumun çeşitli alanlarında uygulanan barışçıl bir yoldur. Örneğin, kişiler arası ekonomik ilişkilerde. Anlaşmanın, uzlaşmanın alanı ne olursa olsun uyuşmazlık taraflar arasında giderilerek uyuşmazlığın yargı yerlerine götürülmesi önlenmektedir³⁴⁶.

Çok az sayıdaki vergi uyuşmazlığında vergi mükelleflerinin haksız ve boşuna bir zorlaması ortaya çıkar; ama birçoğunda gerçekten de itirazın kısmi de olsa bir gerçekliği ya da haklılığı bulunmaktadır. Sıklıkla bu itirazlar idarenin görüşlerinden daha doğru çıkarlar. Aslında uyuşmazlıklarda hem idare hem de vergi mükellefi rizikolarla karşı karşıya kalır.

Herhangi bir hukuki uyuşmazlıkta sorumlu davranan bir avukat dava ile ilgili rizikoların ve dava masraflarının farkındadır. Masraflar sadece parasal masraflar değil, işten zaman ayırıp davalara girme, duygusal maliyetler ve dava tarafları arasındaki ilişkilerin düzelmez hale gelmesi gibi dolaylı maliyetler olarak da anlaşılmalıdır. Bu maliyetler ve masraflar hukuk davalarında aslında kazananın çok da bir şey kazanmadığı anlamına gelmektedir ve bu kazancın azlığı dava uzadıkça

³⁴⁶ ELELE, *Yaklaşım Dergisi*, s.117.

artar. Yani bir çözüme ulaşmak her tür uyuşmazlıkta ne kadar erken başarılsa o kadar iyi bir şeydir ve bu çıkarım vergi uyuşmazlıkları için de aynıdır.

Uluslararası Avukatlık Etik Kuralları Kanununun 11 inci maddesi uyuşmazlıkların çözüme ulaştırılmasındaki toplumsal faydaları şu ibare ile açıklar (mümkünse): “Avukatlar, müvekkillerinin yararına ise, mahkeme sürecine başlamadan bir anlaşma ile sorunu çözme yolunu tercih etmelidirler”³⁴⁷.

Hak kavramı, hukukun tanıdığı ve koruduğu bir yetkidir. Hak bir açıdan hukukun koruduğu bir çıkarı anlatır diğer yandan ise sahibine bu hukuki korunmadan yararlanma yetkisi verir. Hak kendiliğinden doğan bir yapıya sahip değildir. Hakkın doğabilmesi için hukuk kuralını harekete geçiren bir olay, bir eylem veya bir işlem olmalıdır. Bunlardan yararlanarak hakların edinilebilmesi başlıca üç yolla gerçekleşir: Asli yol, devir yolu ve kurma yol. Uzlaşma hakkı, bu üç hak edinme yolundan asli hak edinme kavramına dahildir. Burada asli yoldan hak edinme hukuksal olay aracılığıyla gerçekleşmektedir. Zira mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan ve hukuksal sonuç doğuran ikmalen, idarece ya da re’sen tarh edilen vergi ve cezalar uzlaşma hakkının asli yoldan kazanılmasını sağlarlar³⁴⁸.

Uzlaşma kurumu vergi sistemimizde bir ödev olarak düzenlenmemiştir. Uzlaşma mükellef açısından bir hak olarak düzenlenmiştir. Uzlaşma kurumu ile ilgili olumlu ve olumsuz farklı görüşler ileri sürülmüştür.

1. Mükellef Açısından Olumlu Yönleri

1963 yılında 205 sayılı Kanunla VUK’na eklenen maddelerle düzenlenen uzlaşma kurumunun getiriliş gerekçesi; “Vergi uyuşmazlıklarının hızlı bir şekilde çözümlenmesi ve mükelleflerin tereddütlerinin giderilmesi, kamu alacağının zamanında hazineye intikali ve yargı mercilerinin işlerinin hafifletilerek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmeleri imkanının sağlanması” şeklindedir.

Böylece mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkacak ya da çıkmış olan uyuşmazlıkların kendi aralarında görüşülerek ortadan kaldırılmasının yolu açılmış olmaktadır³⁴⁹.

³⁴⁷ LENNARD, <http://www.mikeleppard.com/?t=22> (Erişim: 26.04.2009)

³⁴⁸ Mustafa DÜNDAR ve Ali Ergin ŞAHİN, “Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:93, Haziran 1996, s.49.

³⁴⁹ Bekir BAYKARA, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğu Kabul Anlamına Gelmez”, **Vergi Dünyası**, Sayı:319, Mart 2008, s.8.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararına göre, ‘‘Kanunun gerekçesinde uzlaşmadan amacın vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin biran evvel giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellef ile idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması olduğu ifade edilmektedir.

Danıştay’ın söz konusu kararında da belirtildiği gibi uzlaşmanın mükellef açısından ileri sürülen olumlu yönlerinden biri, vergi uyuşmazlığının hızlı bir şekilde halledilmesi ve vergi ya da ceza konusunda tereddütlerini gidererek mükelleflerin huzura kavuşmasını sağlamasıdır.

Kanunun amacı göz önüne alındığında, takdir komisyonları tarafından takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşma matrahla ilgili uyuşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldırmaktadır³⁵⁰.

Uzlaşma kurumunun mükellef açısından diğer olumlu yönü, uzlaşma sayesinde mükellefin ödemesi gereken vergi aslı ve ceza miktarını azaltmasıdır³⁵¹.

Uzlaşma sonucunda vergi uyuşmazlığı sona ermekte, gecikme faizinin bir bölümünden de kurtulmaktadır. Mükellefin dava açması halinde katlanması gereken dava ile ilgili emek ve zaman kaybı, müşavirlik, avukatlık gibi masraflardan mükellef kurtulmaktadır³⁵².

Türk vergi hukukundaki idari çözüm yollarının ortak niteliği olarak ifade edilen iki özelliği mükellef açısından olumlu yön olarak değerlendirilebilir. Bu özelliklerden birincisi, idari çözüm yollarına başvurmanın ilgili bakımından zorunlu olmamasıdır. Uzlaşmaya başvurup başvurmamak mükellefin takdirindedir. Zorunlu değildir. İkincisi, vergi mükellefi idari çözüm yollarına başvurup kendisi açısından olumlu bir sonuç elde edemezse vergi yargısına başvurabilir. Hem tarhiyat öncesi uzlaşmada hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma vaki olmadığı takdirde mükellef genel hükümler dahilinde vergi mahkemesine dava açabilir.

Mükellefin uzlaşmaya başvurmasına ve mükellef açısından uzlaşmanın gerçekleşmesi neden olan birçok etken vardır.

³⁵⁰ KÜÇÜKKAYA ve SARISU, *Yaklaşım Dergisi*, s.292.

³⁵¹ ARMAĞAN, *Maliye Dergisi*, s.165.

³⁵² KIZILOĞLU, v.d. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.222.

Her şeyden önce mükellefler uzlaşma talebinde bulunmanın dava aşamasında hakimler önünde olumsuz izlenimlere neden olabileceği konusunda tereddüt yaşamaktadırlar. Vergi dairelerinin yargı yerinde yaptıkları savunmalarda bazen “davacı uzlaşma talebinde bulunmuştur, bu haksızlığının göstergesidir. Ya da davacı aynı rapora dayanan bazı tarhiyatlar için uzlaşmıştır. Bu onun dava açtığı bu ihbarnameler bakımından haksızlığını gösterir.” şeklinde ifadelerde bulunmaktadır. Bu ifadeler, hukuki açıdan davanın seyrinde bir değer taşımasa da mükelleflerin dava açma ile ilgili var olan tedirginliklerini artıran ifadelerdir.

Diğer bir etken insanların, özellikle müteşebbis olan mükellefler davayı, nizayı sevmezler. Dava, niza kişilerin işlerine yoğunlaşmalarına engel olmaktadır. Bankayla çalışan bir mükellefin, ne kadar haklı olursa olsun vergi davasının bir tarafı olması kredi kurumunca bir risk faktörü olarak yorumlanmaktadır. Bu da zaman zaman kredilerin maliyetini artırmaktadır. Yurt içi ve yurt dışı şirket birleşmeleri ve şirket satışları gibi durumlarda vergi uyumsuzluğu istenmeyen bir durumdur³⁵³.

Diğer etken, vergi davalarının teşebbüsler için ne kadar haklı olurlarsa olsunlar ticari hayatta bir risk teşkil etmesidir. SPK'nın denetimine tabi şirketlerde, davacı ya da davalı olmak bir risk faktörüdür. Bu durumun bilançoya yansıtılması gerekir ki bu da bilançonun dava süresince istenmeyen şekilde görünmesine neden olmaktadır³⁵⁴.

Her dava, her davacı kendisini ne kadar haklı bulursa bulsun bir belirsizlik taşır. Bu hukukun doğasında vardır. Her insan için önemli olan güven, belirlilik ve huzur müteşebbis için daha önemlidir. Bu nedenlerle müteşebbisler kendilerini haklı bile bulsalar uzlaşmayı tercih etmektedir. Çünkü uzlaşmada vergi idaresi, dava açıldığında işlemin iptal edileceğini de görerek vergi ve cezada indirim yapmaktadır. Böylece mükellef sulh yoluna giderek kafasındaki belirsizlikten kurtulmaktadır³⁵⁵.

2. Vergi İdaresi Açısından Olumlu Yönleri

Uzlaşma kurumunun vergi idaresi açısından ilk olumlu yönü, kamu alacağının hazineye intikalini çabuklaştırması ve kolaylaştırmasıdır. Uzlaşma vergi

³⁵³ BAYKARA, *Vergi Dünyası*, ss.8-9.

³⁵⁴ KÜÇÜKKAYA ve SARISU, *Yaklaşım Dergisi*, s.287.

³⁵⁵ BAYKARA, *Vergi Dünyası*, s.9.

uyuşmazlıklarını sona erdirerek bunun gerçekleşmesini sağlamaktadır. Vergi idaresi alacağı olan vergi ya da cezasını gecikmeden alabilmektedir³⁵⁶.

Uzlaşma kurumu, zaman ve parasal açıdan diğer idari çözüm yollarına göre daha ekonomiktir. Vergi idaresinin kısa sürede ve daha az maliyetle alacağını tahsil imkanı sağlamaktadır. Uzlaşma kurumunun bu faydasına hazine yararı denilebilir. Ayrıca bürokratik işlemleri azaltarak da maliyetleri azaltmaktadır³⁵⁷.

Uzlaşma sayesinde vergi idaresinin vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Vergi idaresi çok sayıda uyuşmazlığı yargı organlarında takip zahmetinden kurtulmaktadır³⁵⁸.

Uzlaşma ile vergi idaresi mükellefin dava açması ve davayı kazanması durumunda belki de hiç alamayacağı vergi ve cezayı indirimli de olsa alabilmektedir³⁵⁹.

3. Yargı Organları Açısından Olumlu Yönleri

Uzlaşma kurumu, vergi ile ilgili hata ve noksanların önlenmesi, tahsil edilecek yüksek ve belirsiz tutarlara karşı hemen ve mümkün olduğunca bir tutarda tahsilat yapılmasını sağlayarak mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden halledilmesini sağlamaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi ise yargı organları üzerindeki yükü azaltmaktadır. Böylece vergi uyuşmazlıklarının daha az intikaliyle yükü azalan yargı organları diğer uyuşmazlıkların üzerine daha çok eğilebilmektedir.

Hem mükellef ve vergi idaresi açısından hem de yargı organları açısından ortak yararlarından biri, ve yargılama giderlerinden tasarruf sağlamasıdır³⁶⁰.

Uzlaşma ile vergi yargısı organlarının iş yükü azalmakta, iş yükü dağılımları makul seviyelere ulaşan vergi yargısı organları daha etkin çalışmakta ve verdikleri kararlar kamu vicdanında kabul gören, doğru ve isabetli kararlar olmaktadır³⁶¹.

³⁵⁶ Salih ÖZEL, “ Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:47, Kasım 2007, s.11.

³⁵⁷ Mustafa TÜRKKOT, “ Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:199, Nisan 2005, s.28.

³⁵⁸ ARMAĞAN, **Maliye Dergisi**, s.165.

³⁵⁹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.223.

³⁶⁰ TÜRKKOT, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.28.

³⁶¹ EROL, **Yaklaşım Dergisi**, s.27.

B. Uzlaşma Kurumunun Vergi Sistemimizdeki Olumsuz Yönleri

Türkiye’de olduğu gibi değişik Avrupa ülkelerinde ve ABD’de de uzlaşma kurumuna benzer uygulamalar mevcuttur. Ancak bu ülkelerdeki uygulamalar çoğunlukla ülkemizdeki kadar geniş kapsamlı ve eşitsizlik yaratıcı değildir. Örneğin Fransa’da uzlaşma kurumu yalnızca vergi cezalarında uygulanmakta, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir. Daha önce de değinildiği gibi Fransa’da yalnız dolaysız vergilerde geçerli olmak üzere vergi aslında uzlaşma, mükellefin ödeme gücü olmaması şartıyla Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay’ın uygun görüşleri üzerine Mali Anlaşmazlık Komisyon Kararı ile gerçekleştirilmektedir³⁶².

1. Kuvvetler Ayrılığı Açısından

Kuvvetler ayrılığı kuramı, devlet adını alan her siyasal toplumda, birbirinden ayrı üç görev olduğu, bu görevlerden her birini ifa eden bir güç olduğu, bu güçlerin birbirleri karşısında oldukça bağımsız oldukları temeline dayanır. Bu üç farklı güç yasama, yürütme ve yargıdır. Yasama gücüyle toplum yaşamını düzenleyen kurallar çıkarılır, yürütme gücüyle yasaların uygulanması, yargı gücüyle uygulamalardan kaynaklanan uyuşmazlıkların giderilmesi sağlanır. Kuvvetler ayrılığı kuramı, her üç gücün ayrı organlara verilmesini ve organların mümkün olduğunca birbirinden bağımsız olmalarını savunur³⁶³.

Devletin başlıca fonksiyonları; yasama, yürütme ve yargıdır. Devlet kudreti tek ve bölünmezdir ancak bu kudretin fonksiyonları ve bu fonksiyonları yerine getiren organlar birbirinden ayrıdır. Kuvvetler ayrılığı kavramı burada devreye girmektedir. Kuvvetler ayrılığının çağdaş anlamı ise, yargı organının yasama, yürütme organları karşısındaki bağımsızlığıdır.

Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ile mükellef arasında sonuçlandırılmasını öngören idari bir çözüm yoludur. İdarenin fonksiyonları, devletin yürütme gücüne dahildir. Yargı fonksiyonu ise, Anayasanın 9 uncu maddesinde belirtildiği gibi Türk milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılır. Zaman zaman uzlaşma görüşmelerinin tarhiyatların esası üzerinde de etkili olduğu ve mükellefin uzlaşma talebinin mükellefin haksız olduğu anlamına geleceği iddia edilmektedir. Bu ise, uzlaşma kurumuna bağımsız mahkemelerce

³⁶² BUDAK, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.15.

³⁶³ Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Anayasa Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s.78.

gerçekleştirilen yargı erkine haiz özelliklerin izafe edilmesi anlamına gelmektedir ki bu hukuki açıdan kabul edilebilir bir iddia değildir. Bu yorumun, uzlaşma kurumuna bir ölçüde yargı organı vasfı vermesi anayasal düzenin temeli olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıdır³⁶⁴.

2. Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik ilkesine dayanarak vergi alma açısından sahip olduğu hukuki ve fiili kudretidir. Vergilendirme yetkisi meşruluğunu Anayasamızdan almaktadır³⁶⁵.

Vergilendirme yetkisi egemenliğin mali alandaki tezahürüdür. Devletin kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak sağlamaktadır.

Uzlaşma vergiyi pazarlık konusu haline getirerek devletin vergilendirme konusundaki egemenlik gücünü zedelemektedir.

Anayasal gelişmelere bakıldığında yasama organlarının ilk yetkilerini halktan gelen taleple vergilendirme konusunda aldıkları görülmektedir. Vergilerin halktan gelen istekle alınabilmesine temsilsiz vergi olmaz ilkesi adı verilmektedir. Vergilendirme yetkisinin yasama organına devrinin anlamı, vergi konulmasında ya da kaldırılmasında keyfiliğin yerini kanuniliğin almasıdır. Demokratik ülkelerde temsilsiz vergi olmaz ilkesi vergilerin kanunla konulması zorunluluğu olarak anayasalarda düzenlenmiştir. Demokrasinin gereği olarak vergilendirme yetkisi, yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural ise, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme organı ve yargı organının yetkisinin olmadığı anlamına gelmektedir. Vergilendirme yetkisinin anayasalarda düzenlenmesi, sınırlarının çizilmesi, kanunlara bağlı kullanılması, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin kanuni sınırlarını belirleyip kişilere kanuni güvence sağlanması anlamına gelmektedir³⁶⁶.

Yasama fonksiyonu, TBMM'nin Anayasanın 87 inci maddesinde düzenlenmiş olan görev ve yetkileri kullanmak için yaptığı işlemlerdir. Anayasamıza

³⁶⁴ KÜÇÜKKAYA ve SARISU, **Yaklaşım Dergisi**, s.290-292.

³⁶⁵ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.33.

³⁶⁶ Aykut TAVŞANCI, "Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:306, Şubat 2007, ss.167-170.

göre, yasama yetkisi TBMM'ne aittir. Bu yetki devredilemez. Yasama yetkisi geneldir yani TBMM, istediği her konuyu kanunla düzenleyebilir, yürütme organına bırakılmış yasama açısından bir alan yoktur, TBMM bir konuyu istediği şekilde ayrıntılı olarak düzenleyebilir. Yasama yetkisi, aslidir. Yasama yetkisinin asli olması TBMM'nin araya herhangi bir organ girmeden herhangi bir konuyu düzenleyebilmesidir³⁶⁷.

Kanunilik ilkesi anayasal ilkelerden biridir. Kanunilik ilkesi sosyal hukuk devleti olmanın doğal bir sonucudur. Vergilerin kanuniliği, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasıdır. Yasasız vergi olmaz kuralının temeli temsilsiz vergi olmaz ilkesidir. Bu ilkenin özünde yükümlülerin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır. Böylece vergi mükellefleri kendileri adına yapılan kanuni düzenlemelere rıza göstermektedirler³⁶⁸.

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin başlıca iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, her türlü mali yükümlülüğün kanunlara dayandırılması böylece keyfiliğin olmamasıdır. İkincisi, kanuniliğe dayandırılan mali yükümlülüklerin anayasal düzenlemeler olmalarıdır³⁶⁹.

Verginin kanuniliği iki yönlü bir ilkedir. Bir yönü ile vergilendirme yetkisini kullanan organa bağlayıcı bir çerçeve çizerken diğer yönden, vergi mükelleflerine bazı hak ve görevler vermektedir. Vergi hukuku sisteminde sınırlayıcı etken kanunun kendisidir. Kanuna dayanmayan ya da kanunda düzenlenmemiş bir konuda vergilendirme söz konusu olamaz. Kanunda hangi işlem ve ilişki vergi konusu kapsamında ise ancak onlar dolayısıyla vergilendirme söz konusu olabilir.

Vergilerin kanunla kaldırılmasının ya da değiştirilmesinin ancak kanunla olabilmesi kanunilik ilkesinin doğal bir sonucudur. Yürütme organının kanuni bir dayanak olmadan idari bir işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Yargı organının da kendisini yasama organının yerine koyarak kanun koyma, değiştirme kaldırma yetkisi yoktur³⁷⁰.

³⁶⁷ Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, ss.274-279.

³⁶⁸ TAVŞANCI, **Vergi Dünyası Dergisi**, ss.167-168.

³⁶⁹ Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.76.

³⁷⁰ TAVŞANCI, **Vergi Dünyası Dergisi**, s.168.

Uzlaşma komisyonu ile vergi mükellefi arasında gerçekleşen uzlaşma özünde idare hukuku anlamında bir sözleşme değil, sözleşme benzeri olarak nitelendirilebilir. Bu nitelendirme, Anayasanın 73 üncü maddesindeki verginin kanuniliği ve 38 inci maddesindeki suçta ve cezada kanunilik ilkesine açık olarak aykırıdır³⁷¹.

Vergi inceleme süreciyle herhangi bir bağlantısı kalmamış, vergilendirme aşaması tamamlanarak tarh edilmiş olan vergi aslında tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuyla indirim yapılması kanuni düzenlemeler ve Anayasamızın kanunilik ilkesine aykırıdır. Yasama organı tarafından kanunla kaldırılabilir tarh edilmiş verginin kısmen ya da tamamen kaldırılması tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuyla vergi aslında yapılan indirimin en ağır sonucudur³⁷².

Vergi resim harç ve benzeri yükümlülükler kanun olmadan Anayasaya aykırı şekilde maliye ve işleri bakanlıklarınca kanuni bir yetkiye dayanılarak değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır³⁷³.

Uzlaşmanın amaçlarından biri vergi idaresinin mükellefle barışmak istemesi gibi anlamlı olsa da uzlaşma, kanuni olarak alınması gereken vergi aslı ve/veya cezanın alınmasından vergi idaresinin feragat etmesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır. Zira burada sadece yasama organının iradesinde olan vergiyi kanunla kaldırma yetkisi uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarla kullanılmaktadır. Vergi idaresi burada takdir yetkisini kullanmaktadır. Oysa vergi alanında vergi idaresi bağlı yetkiye sahiptir. Bunun anlamı vergi idaresinin kanunun alınmasını emrettiği vergiyi almamalık edememesidir. Yasama organının iradesi uzlaşma kurumuyla uzlaşma komisyonlarına devredilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kullandığı takdir yetkisi, kanunla konulmuş bir vergiyi ya da cezayı kaldırma veya indirme şeklinde kullanıldığı için kanunilik ilkesine aykırıdır. Çünkü vergi ya da cezayı kaldırma yetkisi kanunu koyan yasama organı tarafından kanun yollarıyla icra edilmelidir³⁷⁴.

³⁷¹ TÜRKKOT, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.28.

³⁷² DEMİRCİ, *Vergi Dünyası Dergisi*, ss.25-26.

³⁷³ ÖZEL, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, s.16.

³⁷⁴ ÖZ, s.141.

4. Sosyal Hukuk Devleti Açısından

Anayasa Mahkemesine göre hukuk devleti: “İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun hukuk düzeni kuran ve düzeni sürdürmekte kendini yükümlü sayan, bütün davranışları hukuk kurallarına uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir”³⁷⁵.

Anayasamızın 73/2 maddesine göre “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” bu düzenleme sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal sonucudur. Bu ilke ile devletin vergi adaletini gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal faydayı sağlamak, ekonomik ve toplumsal dengeyi oluşturmak görevi vurgulanmaktadır³⁷⁶.

Uzlaşma ile kanuna göre alınması gereken vergi aslı ve ceza miktarının kaldırılması, azaltılması veya kanuna göre alınmaması gereken vergi cezalarının alınmasını sağlayarak hukuk devleti ilkesine zarar vermektedir³⁷⁷.

5. Vergi Cezalarının Affı Açısından

Uzlaşma vergi idaresinin ödünlerine dayanan bir kurumdur. Vergi idaresi kanuni olarak alması gereken kamu alacağını, vergi ya da cezalarından kendi iradesiyle ve kanunun verdiği yetkiyle vazgeçmektedir. Ancak vergi idaresinin cezadan vazgeçmesi hukuki açıdan cezanın affıdır. Anayasamıza göre af yetkisi kanunun belirlediği kamu organları tarafından yerine getirilir. Bu nedenle de uzlaşma yoluyla vergi idaresinin vergi cezalarını af yetkisini kullanması Anayasal açıdan tartışılır³⁷⁸.

Uzlaşma kurumu ile ilgili mevzuatımızda yapılan değişikliklere bakıldığında bu değişikliklerin bazen özel af kanunu şekline büründüğü de görülmektedir. Bunun en güzel örneği, 20.02.2008 tarihli 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun ile mükelleflere tanınan özel uzlaşma uygulamasıdır. Mükelleflerin af kanunu çıkacağı beklentisi onların vergi ödevlerini yerine getirip vergilerini zamanında ödemelerini engellemektedir.

³⁷⁵ GÖZLER, s.152.

³⁷⁶ TAVŞANCI, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.166.

³⁷⁷ BUDAK, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.17.

³⁷⁸ ÖZEL, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, s.12.

Bu kanun; usulsüzlük, özel usulsüzlük gibi uzlaşmanın kapsamına girmeyen cezaları kaldırması nedeniyle bir af kanunudur. Af kanunu olarak yorumlandığında 5736 sayılı Kanun şekli açıdan Anayasamızla çelişmektedir. Çünkü af kanunları için öngörülen nitelikli çoğunlukla meclisten çıkmamıştır³⁷⁹.

Af yetkisi kaynağını Anayasadan alır. Anayasanın 64 üncü maddesi gereğince genel ve özel af ilânına TBMM'si yetkilidir.

Af, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılır. Genel af hem mahkûmiyeti, hem de kamu davasını ortadan kaldırır. Buna karşılık özel af yalnız ceza üzerinde etki yapar. Cezayı kaldırır, değiştirir veya hafifletir. Vergi cezalarının hukukî niteliğinin belirlenmesinde ölçü, yaptırımın vasfı değil, amacı olmalıdır. Aynı para cezalan gibi vergi cezaları da ilgili buldukları suçları işleyenleri cezalandırmak amacına yönelir. Vergi cezaları, vergi suçlan nedeniyle devletin uğradığı zararı karşılamak amacını güder. Türk hukukunda vergi cezalarının affına 1961 yılına kadar yer verilmemiştir. Bu tarihe kadar çıkartılan af kanunları, vergi cezalarının affını kapsamları dışında tutmuşlardır. Sık sık af kanunlarının siyasal amaçlarla çıkartılması, vergi cezalarının önleyici görevinin etkinliğini azaltmaktadır. Öte yandan, af kanunları, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu da doğurmaktadır³⁸⁰.

Yapılan vergi incelemeleri sonunda tespit edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili yapılan uzlaşma taleplerinin %85-90 gibi büyük bir oranda anlaşma ile sonuçlandığı, anlaşmanın sağlandığı durumlarda vergi aslının %30-40 oranlarında ve cezaların %90 civarında azaldığı anlaşılmaktadır. Bu oranlar uzlaşma kurumunun vergi cezalarının etkinliğini azaltması bakımından önemlidir³⁸¹.

Vergi cezalarının uzlaşma yoluyla ya da çıkartılan özel uzlaşma kanunlarıyla kaldırılması vergi cezaları idari yaptırım haline getirmektedir.

Uzlaşma sonuçlarının salınması istenen vergilerin miktarını zaman zaman sınırlayabilmesi, devlet açısından makul ölçüleri aşan fedakarlıklarla sonuçlanması uzlaşmayı vergi affı vasfına büründürmektedir. Vergi kanunlarına uygun olarak tarh

³⁷⁹ Bumin DOĞRUSÖZ, ‘‘Uzlaşma Yasası’’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:235, Nisan 2008, s.13.

³⁸⁰ Nami ÇAĞAN, ‘‘Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı’’,
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

³⁸¹ ORGAN, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.172.

edilen ya da edilecek bir vergiye ilişkin olarak tek bir mükellefe uzlaşma adı altında bir af getirilmesi mümkün olmamalıdır³⁸².

6. Uzlaşma Kurumunun Getiriliş Amaçları ve Getiriliş Nedenleri Açısından

Maliye Bakanlığı tarafından duyurulan ve kamuoyunda vergi yüzüzleri olarak isimlendirilen VUK kapsamında vergi borcunu ödemeyen mükelleflere bakıldığında, bu listelerde yer alan mükellef ya da vergi sorumlularının büyük bir kısmının vergi ve ceza konusunda uzlaşma kurumundan faydalanmış oldukları dikkat çekmektedir. Bunun en önemli sebebi üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların belirli bir süre içinde ödenmesi şartına bağlı olmamasıdır. Bu ise uzlaşma kurumunun getiriliş amacı olan amme alacağının hızla tahsili amacından sapmalara neden olmaktadır. Uzlaşma bu haliyle sadece vergi ve cezayı ödeme niyetinde olmayan mükellefler için takip konusu olan amme alacağını azaltan ve sözde kesinleştiren bir kurum haline gelmektedir. Vergi idaresi için ise sözde kesinleşmiş alacaklar yaratarak takip ve tahsilat yükünü ağırlaştırmaktadır³⁸³.

Türk mali sistemi, hem mükellef hem de vergi idaresi açısından yargı yolu gibi oldukça uzun ve zahmetli bir çözüm yolu yerine, belli koşullarda uyuşmazlığı bulunan mükellef ile vergi idaresinin uzlaşma kurumu ile anlaşabilmesi yolunu benimsemiştir. Bu son derece çağdaş bir yaklaşım olsa da uzlaşma kurumunun Türk vergi hukuku sistemindeki kapsamı ve işleyişi bu çağdaşlığı zedelemektedir. Uzlaşma uygulamalarına bakıldığında dünya ölçeğinde dünya şirketleri ile rekabet edebilen, iyi eğitilmiş ve deneyimli her çeşit danışman kadrosuna sahip şirketler bile kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek gerekçesiyle uzlaşmaya başvurabilmekte ve bu başvurunun vergi idaresi tarafından kabul edilmesi pek de uzlaşmanın amacına uygun kullanılmadığını gösterir niteliktedir³⁸⁴.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri tutarlarla ilgili hiçbir belirlemenin yapılmamış olması, uygulamada uzlaşma komisyonlarının tarhiyata konu vergiyi ortadan kaldırmaya karar verecek kadar yetkili olduklarını düşünmelerine neden

³⁸² Serkan ÖZYURT, “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001, s.78.

³⁸³ DEMİRCİ, **Vergi Dünyası Dergisi**, s.25.

³⁸⁴ EROL, **Yaklaşım Dergisi**, s.27-28.

olmaktadır. Uzlaşma komisyonları böyle bir yetkilerinin olduğunu düşünerek denetim elemanlarının salınmasına karar verdikleri vergileri tamamen kaldırabilmektedir. Bu ise uzlaşma kurumunun vergi sistemi açısından önemli bir açmazdır³⁸⁵.

Bu durum hem kamu vicdanını rahatsız etmekte hem de vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi idaresi aleyhine güvensizliği perçinlemektedir.

Türk vergi sisteminde vergi kanunlarının dolayısıyla uzlaşma kurumunu düzenleyen kanun hükümlerinin sık sık değişmesi kanun hükümlerinin uygulanmasında istikrarsızlığa neden olmaktadır.

Uzlaşmaya başvuru nedenleri olarak VUK'da düzenlenmiş olan unsurlar hakkında objektif bir değerlendirme yapma imkanı yoktur. Örneğin, mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması oldukça subjektif bir düzenlemedir. Objektif değerlendirme yapmanın güç olması nedeniyle zaman ve konu açısından uzlaşma kapsamına giren her vergi için mükellefler uzlaşma talep edebildiği gibi uzlaşmaya konu edilebilecek vergi türleri açısından da herhangi bir kanuni ayırım yoktur.

Vergi hukuku sistemimizin en önemli yapı taşlarından olan vergi idaresinin henüz defter ve belge düzenini oturtamamış olması, sağlıklı ve etkin bir vergi denetimi sistemi kuramamış olması kanun gereği alınması gereken vergiyi almak yerine mükellefin razı olduğu vergiyi almayı yeterli görür hale gelmesine neden olmuştur³⁸⁶.

7. Vergi Adaleti ve Eşitlik İlkesi Açısından

Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan, “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. ” hükmü, vergi ödevi başlığı ile değerlendirildiğinde verginin Anayasamızda zora dayanan, karşılıksız bir yükümlülük olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır³⁸⁷.

Maddede geçen “Herkes” deyimi, vergi ödemeye mali gücü olan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla ya da hukuksal durumla doğrudan ilişki kurmuş ülkede yaşayan vatandaş olan ya da olmayan herkesten vergi alınması ya da

³⁸⁵ ÖZYURT, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.77.

³⁸⁶ OZANSOY, *Vergi Sorunları Dergisi*, ss.37-38.

³⁸⁷ TAVŞANCI, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.168.

verginin genelliğine işaret etmektedir. Vergilendirmede genellik ilkesine göre, herkesin, fark gözetilmeden elde ettiği vergiyle ilgili kazanç üzerinden vergi ödemesi zorunludur.

Anayasal vergilendirme ilkeleri vatandaş ya da yabancı herkesi kapsayacak şekilde genel ve mali güce göre eşit olmak zorundadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin kanunsuz vergi olmaz boyutu vergi kanunlarının soyut ve genel olmasını gerektirmekte böylece de verginin genelliği ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir³⁸⁸.

Anayasanın 10 uncu maddesine göre kanun önünde eşitlik ilkesi, hak ve özgürlüklerin tanınmasında ve uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım yapılamaz, hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar³⁸⁹.

Uzlaşma kurumu, uzlaşılan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemelerine neden olduğu için aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozmaktadır. Ve bu da Anayasada yer alan vergilerde eşitlik ilkesine aykırıdır³⁹⁰.

İki vergi mükellefinden biri, vergi borcunu kanunlara göre zamanında tam ve eksiksiz yerine getirmiş olsun, diğeri ise ödenmesi gereken vergiyi bazı nedenlerle zamanında ödemeyerek uzlaşma yolunu seçerek vergide ve cezada ödün alarak vergi idaresinin indirim yetkisinden faydalanarak daha az vergi ödeyerek vergi mükellefiyetini yerine getirmiş olsun. Bu örnekte uzlaşma vergilerde anayasal eşitlik ilkesini bozmuş olmaktadır. İki vergi mükellefinin uzlaşmaya başvurması, sadece birinin uzlaşması durumunda da eşitlik bozulmaktadır³⁹¹.

Kayıt dışı ekonomi kavramı, vergi otoritelerinin bilgisi dışında gerçekleşen ekonomik faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomik işlemler iki sınıfta toplanabilir:

i) Vergiden Kurtulmak için kayıt dışı kalan ekonomik işlemler. Bu işlemler vergi denetiminin artırılması ve geliştirilmesi ile azaltılabilir.

³⁸⁸ ÖZ, ss.64-65.

³⁸⁹ GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, s.180.

³⁹⁰ MUTLUER, s.331.

³⁹¹ ÖZEL, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, s.12.

ii) Kanuna aykırı olduğu için kayıt dışında kalan ekonomik işlemler. Bu işlemler daha çok polis denetimi ile ilgilidir.

Kayıt dışı ekonomi devlet açısından önemli bir vergi geliri kaybıdır. Özel sektör açısından ise kayıt dışı ekonomi piyasa koşullarında haksız rekabet avantajı sağlamaktadır³⁹².

Türk vergi hukuku sistemi düzenlemeleri vergi cezaları açısından kayıt dışı olan mükellefler ile kayıtlı olan mükellefler arasında herhangi bir farklılık yaratmayarak kayıt dışı mükellefleri avantajlı hale getirmektedir. Uzlaşma kurumundan asıl kayıtlı olan mükelleflerin faydalanması gerekirken kayıt dışı mükellefler de faydalanmaktadır. Bu ise vergi yükümlülüklerini zamanında ve gerektiği şekilde yerine getiren kayıtlı mükellefler aleyhine eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olmaktadır³⁹³.

Vergi sistemimiz büyük ölçüde beyana dayanan vergilere dayanmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi hukuku kuralları uyarınca ödeyecekleri vergiye esas unsurları kendileri beyan etmektedir. Bu beyanların doğruluğunun araştırılabilmesi için kayıt ve belge düzeni getirilmiştir. Yine vergi sistemimizde yer alan bazı kurallar mükelleflerin beyanlarının doğru ve zamanında yapmalarını sağlayabilmek için para cezaları, hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi bir takım yaptırımlar içermektedir. Beyanların doğruluğunun araştırılması faaliyeti vergi incelemesidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu vergi hukuku yaptırımlarının kayıt dışı ekonomi bağlamında etkinliğini azaltmaktadır. Kayıt dışılığın idare tarafından vergi incelemesi yoluyla tespit edilmesi durumunda bile tarhiyat öncesi uzlaşma adı altında vergi idaresi ile mükellefin anlaşması yaptırımların hafifleyeceği beklentisini artırmakta ve dolayısıyla kayıt dışılığı teşvik etmektedir. Vergi incelemesi sonunda mükellefin ödemesi gereken verginin doğru ve zamanında beyan etmediğinin tespiti sağlanmaktadır. Olumsuz tespit sonucunda ise mükellefin mevzuatta yer alan yaptırımlarla muhatap olması gerekir³⁹⁴.

Uzlaşma sonuçları aleni olmadığı için aynı konumda bulunan mükelleflerden sadece uzlaşma yolunu tercih eden mükellef faydalanmakta diğer mükelleflerin

³⁹² BULUT, ÇEVİK ve ÇALIŞKAN, *Vergi Dünyası Dergisi*, ss.14-15.

³⁹³ DEMİRCİ, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.29.

³⁹⁴ BULUT, ÇEVİK ve ÇALIŞKAN, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.19.

haberi dahi olmamaktadır. Bu ise vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından adaletsizlik yaratmaktadır³⁹⁵.

Uzlaşma komisyonlarının aynı mükellef grubu içindeki farklı mükelleflerle farklı şekilde uzlaşması Anayasamızın kanun önünde eşitlik ilkesine aykırıdır. Vergi idaresi bir devletin en şeffaf ve en kesin kurallara bağlı hareket eden birimi olmalıdır. Çünkü vergi alanında söz konusu olan mükelleften karşılıksız olarak alınan paradır. Vergi alanı takdir yetkisinin en az olması gereken alanlardan biridir. Takdir yetkisinin olduğu alanlarda subjektiflik her zaman vardır. Vergi alanı ise tamamen objektif unsurlara dayanmalı ve herkes için aynı şekilde uygulanmalıdır³⁹⁶.

Uzlaşma temel olarak objektif unsurlara sahip olmadığı için adalet ve eşitlik ilkesini, vergisini zamanında ödeyen mükellef aleyhine bozarak Anayasanın Kanun önünde eşitlik ilkesini zedelemektedir³⁹⁷.

II. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yasama organı tüm hukuk sistemleri gibi vergi hukuku sistemini çıkarmış olduğu kanunlarla direkt etkilemektedir. Yasama organı kanun çıkarma yetkisini doğrudan Anayasamızdan almaktadır. Ancak yasama organının çıkardığı ve yürütme organı içinde yer alan vergi idaresinin uyguladığı vergi kanunları çeşitli zamanlarda oldukça yoğun eleştirilere uğramıştır. Kanunlar Resmi Gazetede yayımlandıktan ve vergi idaresi ajanları tarafından uygulanmaya başladıktan sonraki süreçte ancak aksaklıklar fark edilebilmektedir. Bu bölümde yabancı ülkelerde uzlaşma kurumunun değerlendirilmesi ve Türkiye’de uygulanan uzlaşma kurumunun seçilmiş ülke uygulamaları ile karşılaştırması yapılmıştır.

A. Yabancı Ülkelerde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi

ABD’de, uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak düzenlenmiştir. ABD’de vergi uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, idari aşamada bir sonuç elde edilemezse yargıya intikal etmektedir. Bu nedenle de yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının sayısı azdır.

³⁹⁵ ÖZYURT, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.78.

³⁹⁶ Ahmet OZANSOY, “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:169. Ekim 2002, s.40.

³⁹⁷ BUDAK, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.17.

Vergi uyuşmazlıklarının %95'i idari aşamada çözümlenmektedir. ABD'de, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü sırasında uzlaşma kurumunda uzlaşma istemi vergi incelemesi sırasında yani tarhiyattan önce, ya da tarhiyattan sonra yapılabilmektedir. Mükellefler önce uzlaşmaya başvurup uzlaşma sağlanamazsa yargı yoluna gidebilmektedirler. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar dava konusu yapılamaz ve ödenen paralar geri istenemez³⁹⁸.

ABD'de uzlaşma konusunda Uzlaşma Teklifi Programı adı verilen vergi mükellefi ile devlet arasında gerçekleştirilen bir tür anlaşma yapılmaktadır. Bu anlaşmada taraflar için asıl amaç hem idare hem de mükellefin yararına olan uzlaşmaya varılmasıdır³⁹⁹.

Vergi mükellefleri bu programa her türlü vergi, ceza ya da faiz için başvurabilmektedir⁴⁰⁰.

Fransa'da, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde başvurulabilen yollardan biri uzlaşmadır. Mükelleflerin uyuşmazlığı vergi yargısına götürebilmeleri için idari aşamada çözümlene teşebbüslerinin reddedilmiş olması gerekmektedir⁴⁰¹.

Fransa'da, uzlaşma sadece vergi cezalarında uygulama alanı bulmaktadır. Vergi aslı uzlaşma konusu yapılamaz. Üzerinde uzlaşılan cezada herhangi bir miktar ve tür sınırlaması yoktur⁴⁰².

Dolaysız vergilerde mükellefin ödeme gücü yoksa Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay'ın uygun görüşleri alınarak Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu Kararı ile vergi aslında istisnai olarak uzlaşma yapılmaktadır⁴⁰³.

Fransa'da ayrıca vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında tarhiyattan önce mükellef isterse ön uzlaşma adı verilen bir düzenleme bulunmaktadır⁴⁰⁴.

İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları asgari sayıdadır. Uyuşmazlık öncelikle vergi mükellefi ile idare arasında çözümlenmeye çalışılır. Uyuşmazlık dava konusu yapılmadan önce dava yollarının aranması şarttır.

³⁹⁸ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.79-90.

³⁹⁹ <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656.pdf> (Erişim: 26.04.2009)

⁴⁰⁰ <http://www.articlebase.comtaxes-articleshow-to-save-thousands-of-dollars-in-taxes-penalties-and-interest-through> (Erişim: 26.04.2009)

⁴⁰¹ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.73.

⁴⁰² AKSOY, s.112.

⁴⁰³ SABAN, ss.375-376.

⁴⁰⁴ OTO, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.75.

İngiltere’de idari çözüm yollarından asıl olan uzlaşmadır. Uzlaşma hem cezada hem de vergi aslında mümkündür. Uyuşmazlıkların dörtte üçü uzlaşma yolu ile çözümlenmektedir.

Almanya’da Vergi uyuşmazlığı idari aşamada mükellef ve vergi idaresi arasında yapılan görüşmelerle çözümlenmeye çalışılır. Her 10 uyuşmazlığın 9’u idari aşamada çözümlenmektedir.

Almanya’da uzlaşma kurumu 1977 yılında kaldırılmıştır. Ancak uzlaşma benzeri uygulamalar fiilen uygulanmaktadır. Bunlardan biri vergi incelemesinden sonra yapılan son konuşmadır. Son konuşmada yalnızca matrahı ortaya çıkaran olayın bulunup bulunmadığı ve tespit edilmiş matrah farkının kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmadığı üzerinde durulur. Son konuşma ile vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi sağlanmış olmaktadır⁴⁰⁵.

Vergiyle bağlantılı durumun gerçek mahiyetinin tespitinin son derece güç olduğu durumlarda uzlaşma benzeri uygulama geçerli olmaktadır⁴⁰⁶.

B. Türkiye’de Uygulanan Uzlaşma Kurumunun Seçilmiş Ülke Uygulamaları İle Karşılaştırılması

Dışardan alınan uzlaşma kurumu, Türk vergi sistemine uyum sağlayamamıştır. Uzlaşma kurumu, hukuk sistemlerinin olmazsa olmaz ilkeleri arasında yer alan; ‘‘Hukuk adil olmalıdır, hukuk genel olmalıdır, hukuk eşit olmalıdır.’’ gibi ilkelere uyum sağlayamamaktadır. Uzlaşma uygulamalarında bu ilkeleri uygulamak kurumun hukuksal yapısı nedeniyle mümkün değildir. Türk vergi hukuku sistemine uyum sağlayamayan uzlaşma kurumunun varlığı bu nedenle tartışılır hale gelmiştir⁴⁰⁷.

Geniş tartışma zeminlerine konu edilen Türkiye’de uygulanmakta olan uzlaşma ve diğer yabancı ülkelerde uygulanan uzlaşma arasında karşılaştırma yapılacak olursa uygulamalar arasında bazı farklılıklar göze çarpmaktadır.

ABD, Fransa, İngiltere, gibi ülkelerde de uzlaşma kurumu mevcuttur. Almanya’da ise vergi kanunlarıyla düzenlenmiş bir uzlaşma kurumu olmasa da fiilen uygulanan uzlaşma benzeri kurumlar bulunmaktadır. Ancak sözü edilen bu

⁴⁰⁵ KIZILOT, v.d. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.75-84.

⁴⁰⁶ ÖZYER, s.140.

⁴⁰⁷ ÖZEL, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, s.11.

ülkelerden hiçbirinde uzlaşma Türkiye’de olduğu gibi geniş kapsamlı ve eşitsizlik yaratıcı değildir. Örneğin, Fransa’da vergi aslı uzlaşma konusu yapılamamakta sadece vergi cezaları uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Ülkemizde ise vergi aslı ve vergi cezaları istisnalar dışında uzlaşma kapsamına girmektedir. Fransa’da vergi cezalarında uzlaşılan miktarda sınırlama yoktur. Ülkemizde de uzlaşılan vergi ve ceza miktar olarak sınırlandırılmamıştır.

ABD’de uzlaşma her aşamada; tarhiyattan önce, tarhiyattan sonra mümkün olsa da verginin uzlaşma konusu olabilmesi için vergi alacağının şüpheli olması gerekmektedir. Türkiye’de de uzlaşma ABD’deki gibi tarhiyat öncesi ve sonrası olarak düzenlenmiştir. Ancak ülkemizdeki uygulamada tarhiyattan sonra yapılan uzlaşmada uzlaşma konusu yapılan vergi alacağı şüpheli değildir⁴⁰⁸.

ABD’de ülkemizde olduğu gibi üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar dava konusu yapılamaz⁴⁰⁹.

Fransa’da, Almanya’da ve İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısına intikal edebilmesi için uyuşmazlıkların idari aşamada reddedilmesi şarttır. Türkiye’de ise vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısına intikalinde bu tür bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu ülkelerin ekonomik gelişmişliklerine ve vergi bilincinin vatandaşları arasında yerleşmiş olmasına paralel olarak vergi uyuşmazlıkları ülkemize göre sayıca azdır.

Söz konusu ülkelerde uzlaşma uygulamalarında hem vergi idaresi hem de mükellef açısından asıl amaç uyuşmazlığın giderilmesidir. Oysaki ülkemizde uzlaşmanın getiriliş amaçlarından biri vergi uyuşmazlığının giderilmesi olsa da uzlaşma zaman zaman vergi mükellefleri için vergi miktarının azalması için bir kaçış olabilmektedir.

⁴⁰⁸ BUDAK, *Vergi Dünyası Dergisi*, ss.15-16.

⁴⁰⁹ KIZILOT, v.d. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.80.

SONUÇ

Bir ülkede uygulanmakta olan vergi kanunları o ülkenin vergi idaresinin gelişmişlik seviyesinin tespitinde kıstas olarak değerlendirilebilir. Bir ülkenin vergi kanunları ülkenin sosyal, ekonomik ve siyasal konjüktüre uyum sağlaması amacıyla değiştirilebilir ve esnetilebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının varlığı tüm ülkeler ve o ülkelerde yaşayan mükellefler açısından istenmeyen bir durumdur. Bir ülkede vergi uyuşmazlıklarının sayıca fazla olması verginin zamanında tahsilini engelleyerek ülkenin ekonomik gelişmişliğini etkilemektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının önlenmesinde çeşitli alternatif kurumlar bulunmaktadır. Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en fazla uygulama alanına sahip kurumlardan biridir. Uzlaşma kurumundaki uygulama sıklığı kurum hakkındaki tartışmalı durumları da beraberinde getirmektedir.

1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73 üncü maddesi şöyledir: “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın bu maddesi birden fazla unsur içinde barındırmaktadır. İçinde barındırdığı birinci unsur, herkes deyiimiyle vergiyi doğuran olayla ilişki kurmuş, mali gücü olan ve ülkemizde yaşayan yerli ya da yabancı herkesten vergi alınmasıdır. Bu unsur bizi verginin genelliği ilkesine götürmektedir.

İkinci unsur, vergi yükü adaletli dağılmalıdır. Vergi yükünün dağıtılmasında hiçbir kişiye veya zümreye farklı muamele yapılmamalıdır. Vergi mükellefiyetinin tesisinde ve vergi kanunlarının uygulanmasında herkese eşit davranılmalıdır.

Vergilemede adalet; yatay adalet, dikey adalet olarak ikiye ayrılır. Yatay adalet, vergilendirme açısından aynı durum ve şartlarda olan kişilerin aynı muameleye tabi tutulmasıdır.

Uzlaşma kurumunun işleyişi, vergilendirmede adalet, Anayasamızda düzenlenen eşitlik ve verginin genelliği ilkelerine aykırıdır. Uzlaşma kurumunun varlığı, vergi ödevlerini zamanında yerine getiren ve vergisini kamu giderlerine katkı amacıyla ödeyen mükellefler açısından vergilendirmede eşitlik, adalet ve verginin genelliği ilkelerini zedelemektedir.

Söz konusu maddenin içinde barındırdığı diğer unsur, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır. Kanun koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi ise Anayasaya göre TBMM'ne aittir. TBMM'ne ait bu yetki uzlaşma komisyonlarının bazı mükellefler lehine verdikleri kimi kararları ile kanunla konulan vergi aslının kaldırılması şeklinde kullanılmakta ve bu şekilde yorumlanmaktadır.

Vergi mevzuatımız sık sık değişmektedir. Uzlaşma kurumu ile ilgili değişiklikler özellikle bu anlamda dikkat çekmektedir. Değişikliklerdeki sıklık, vergi mükelleflerinin hatta bazen bu hükümleri uygulayan vergi idaresinin çalışanlarının kanundaki değişiklikleri takip edememelerine ve farklı yorumlamalarına neden olmaktadır.

Uzlaşmanın kesinliği, Anayasada düzenlenen dava hakkına aykırıdır. Dava hakkı Anayasamıza göre, herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanarak mahkemeler önünde davalı ve davacı olarak iddia ve savunma da bulunabilmesidir.

Uzlaşma, vergi inceleme elemanlarınca tespit edilen matrah farklarının azaltılmasına bazen de ortadan kaldırılmasına neden olmaktadır. Bu ise bir nevi o mükellef için kanuni af niteliğindedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kuruluş şekli ve komisyon üyeleri birbirinden farklıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının üyeleri genellikle denetim elemanı statüsüne haizdir. Buna karşılık tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının üyeleri genellikle vergi idaresi yöneticileri ve elemanlarıdır. Uzlaşma komisyonlarının yapısı ve üyeleri birbirinden farklı düzenlenmiş olsa da her iki tür komisyonları uzlaşabilecekleri vergi ve ceza miktarları bakımından sınırlayan kanuni bir düzenleme yoktur. Uzlaşma

komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarlarının belirsizliği, uzlaşma komisyonlarının çalışmalarının denetime tabi tutulmaması uzlaşma kurumuna başvuran vergi mükellefleri arasında eşitliği bozmaktadır.

Uzlaşma kurumunun getiriliş amacı ne kadar iyi niyetli olursa olsun, içinde barındırdığı açmazları nedeniyle çağdaş vergilendirme anlayışına aykırıdır. Çağdaş vergilendirme anlayışında mükellefler arasında bir ayırım gözetilmez ve bu anlayış mükellef odaklıdır. Amaç toplumun dolayısıyla mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve kamu finansman kaynağı olarak verginin en az kayıpla hazineye bir an önce intikalinin gerçekleşmesidir. Çağdaş vergilendirme anlayışında vatandaş dolayısıyla mükellef vergi konusunda bilinçlendirilir. Bunun gerçekleştirilmesi içinse vergi sistemi mükelleften başlayarak ülkede çıkarılan kanunlar, yürütme organı, yürütme organının bir kurumu olan vergi idaresi, vergi idaresinin çalışanları uyum halindedir ve çatışmalar asgari seviyededir.

Hukuk kurallarının toplumsal hayatta doğma sebeplerinden biri toplumsal uyumsuzlukların bir üst kurum tarafından çözümlenebilmesidir. Hukuk kurallarının suçları önleme işlevi toplumları hukuk kurallarını ihdas etmeye yöneltmiştir. Vergi kanunlarına gönüllü uyum göstermeyen, yükümlülüklerini yerine getirmeyen, vergi suçu işleyen mükellefler, vergi kanunlarında ön görülen cezalarla muhatap olmalıdır. Uzlaşma kurumu ile getirilen sistemde ise bu mümkün olmamakta ve vergi cezaları idari yaptırımın ötesine geçememektedir.

Türkiye’de Gelir İdaresi’nin yeniden yapılandırılması çalışmaları henüz tamamlanamamıştır. Gelir İdaresinin taşra örgütlenmesi sağlanamamıştır. Gelir İdaresi çalışanları arasında yaptıkları işler ve statüler açısından derin boşluklar bulunmaktadır. Gelir İdaresi çalışanlarının iş motivasyonu, iş memnuniyeti artırılmalıdır. Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında etkin, verimli, adil hizmet anlayışına hız verilmelidir. Ayrıca Gelir İdaresinin vergi denetimi, defter ve belge düzeni konusundaki eksikliklerinin bir an önce giderilmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresinin çağdaş anlayışa kavuşturulması, vergi idaresinin etkin çalışması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, hukukun üstünlüğü ilkesinin vergi idaresinin uygulamalarında korunması, mükelleflerle vergi idaresi arasında güven, istikrar gibi sorunların ortadan kaldırılması, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmemesi, vergi kanunlarının uygulanmasında fark gözetilmemesi vergi

uyuşmazlıklarını azaltacaktır. Ayrıca, bunlar sayesinde vergi gelirleri uyuşmazlık konusu edilmeden hızlı bir şekilde tahsil edilebilecektir. Vergi uyuşmazlıklarının azalması vergi yargısı organları üzerindeki iş yükünü azaltacaktır. Böylece derin eleştirilere konu olan uzlaşma kurumunun getiriliş amaçları kendiliğinden hükümsüz kalacağından Alman uygulaması gibi uzlaşma kurumu vergi hukuku sistemimizden kaldırılabilir. Kaldı ki uzlaşma kurumunun 1963 yılından beri ilk düzenleniş şeklinde uygulama açısından olumlu olarak hiçbir yol kat edilememiştir. VUK'nun uzlaşma ile ilgili hükümlerinde yapılan değişiklikler bu kurumu daha da tartışmalı bir zemine taşımıştır.

Vergilendirme yetkisi, vergilendirmede adalet, anayasal eşitlik ilkelerine ve çağdaş vergilendirme anlayışına aykırı olan uzlaşma kurumunun kaldırılması ile ortaya çıkabilecek hukuki boşluk, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak düzenlenen ancak uzlaşma kurumuna daha ağırlık verilmesi nedeniyle önemi azalmış, VUK'nun 376 ıncı maddesinde yer alan cezalarda indirim kurumunun etkinliğinin artırılmasıyla doldurulabilecektir.

KAYNAKÇA

I-KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

AKSOY, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995.

ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

CANDAN, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

EROĞLU, Nurettin. **Vergi Usul Kanunu**, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995.

GİB, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Yayın No:22, 2007.

GÖZLER, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref. **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref. **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002.

KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 2007.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

MUTLUER, Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

ÖZ, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

ÖZYER, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu**, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2004.

REİSOĞLU, Safa. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2000.

SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2003.

ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2003.

TEKİN, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2008.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Masaiüstü Yayıncılık, İzmir, 2007.

ULUATAM, Özhan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

II- SÜRELİ YAYINLAR

AKKAYA, Mustafa. “5736 Sayılı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkındaki Kanun’un Kapsamına İlişkin Bir Görüş”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, ss.37-42.

ALPASLAN, Mustafa. “5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yoluyla Tahsili İle İlgili (1) Sayılı Genel Tebliği Danıştay İptal Etti”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı:196. Nisan 2009.

ARMAĞAN, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, ss.160-176.

ARPACI, Altar Ömer. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Uzlaşılan Vergide Hatanın Bulunması, **Lebib Yalkın Yayınları Mükellefin Dergisi**, Sayı:37, Ocak 2007, ss.48-53.

ARPACI, Altar Ömer. “Mahalli İdarelerce Tahakkuk Ettirilen Vergilerde Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:46, Ekim 2007, ss.95-102.

ASLANPINAR, Y. Burak. “Danıştay Kararına Göre 5736 Sayılı Uzlaşma Kanunu Genel Tebliğinde Geriye Dönük Uzlaşılmalı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:196.Nisan 2009.

BAHAR, Cevdet Orhan. “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002, ss.161-165.

BAYKARA, Bekir. “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğu Kabul Anlamına Gelmez”, **Vergi Dünyası**, Sayı:319, Mart 2008, ss.8-11.

BUDAK, Yılmaz. “Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı mıdır?” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:304, Aralık 2006, ss.15-20.

BULUT, Mustafa, Nükhet Kırcı Çevik ve Seda Çalışkan. “Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:326, Ekim 2008, ss.14-20.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan. “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:182, Şubat 2008, ss.301-304.

DEMİRCİ, Azmi. “Uzlaşma İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:315, Kasım 2007, ss.24-30.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Uzlaşma Yasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:235, Nisan 2008, ss.11-16.

DÜNDAR, Mustafa ve Ali Ergin Şahin. “Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:93, Haziran 1996, ss.47-50.

ELELE, Onur. “Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, ss.117-121.

ERDEM, Tahir. “Vergi Cezaları Bakımından Uzlaşmanın Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, ss.41-57.

EROL, Ahmet. “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:179, Kasım 2007, ss.26-30.

GÜREL, Erdal. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:76, 1995, ss.63-71.

HATİPOĞLU, Vefa. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:28, Nisan 2006, ss.165-168.

KAYNAK, Harun. “Uzlaşma Sonuçları Kesin midir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül 2007, ss.86-88.

KIZILOT, Şükrü. “Defterleri İncelemeye Alınanların Uzlaşma İsteminde Bulunabileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:183, Mart 2008, ss.24-25.

KIZILOT, Zuhâl. “Uzlaşma Komisyonlar ve Yetki Sınırları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan 2008, ss.272-275.

KOLOTOĞLU, Olcay. “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:234, Mart 2008, ss.97-101.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet ve Gökçe Sarısu. “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, ss.286-292.

NAZALI, Ersin. “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül 2007, ss. 119-129.

OKUR, Osman. “Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:83, Ağustos 1995, ss.96-100.

ORGAN, İbrahim. “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, Haziran 2006, ss.162-173.

OTO, Şenay. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:95, Ağustos 1996, ss.68-78.

OZANSOY, Ahmet. “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002, ss.37-41.

ÖZEL, Salih. “Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:47, Kasım 2007, ss.11-16.

ÖZYURT, Serkan. “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001, ss.77-78.

ŞAHİN, Melike Betül. “Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:125, Şubat 1999, ss.117-120.

ŞENGÖZ, Yunus. “Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998, ss.13-20.

TAN, Mustafa. “Üç Kat Vergi Ziyat Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer mi?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, ss.28-34.

TAŞ, Metin. “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:179, Kasım 2007, ss.245-247.

TAVŞANCI, Aykut. “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:306, Şubat 2007, ss.167-171.

TÜRKKOT, Mustafa. “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:199, Nisan 2005, ss.23-28.

YÜCE, Ali Hakan. “Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:116, Ağustos 2002, ss.85-94.

III- TEZ

UÇAR, Mine. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ve Sonuçları”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1998.

IV- İNTERNET

AKTAN, Coşkun Can. “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni”, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergileme-yetkisi.pdf (Erişim: 26.04.2009).

CAN, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf> (Erişim:26.05.2009).

CİVAN, Mehmet. “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Bir Örnek Uygulama”, <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=38&syf=11> (Erişim:10.02.2009).

ÇAĞAN, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf> (Erişim: 26.04.2009).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Yine Haklı Çıktık: Özel Uzlaşmanın Kapsamı Genişliyor”, Referans Gazetesi, 26.02.2009, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=117728 (Erişim: 26.04.2009).

EREN, Sakin. “5736 Sayılı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanuna Genel Bir Bakış”, 07.04.2008, http://www.alomaliye.com/2008/sakin_eren_5736.htm (Erişim:10.01.2009).

“Gelir İdaresinin Özerkliği İçin IMF 5 Yıldır Bastırıyor”, Referans Gazetesi, 27.02.2009, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=117815&KTG_KOD=152 (Erişim:25.04.2009).

GERÇEK, Adnan. “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/004/> (Erişim: 26.04.2009).

GİB, 2008 Faaliyet Raporu, <http://gib.gov.tr/index.php?id=107> (Erişim:23.03.2009).

LEDERMAN, Leandra. “Of Taxpayer Rights, Wrongs, and a Proposed Remedy”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=233580 (Erişim: 26.04.2009).

LEDERMAN, Leandra. “Tax Compliance and the Reformed IRS”, http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/03-13.pdf (Erişim: 26.04.2009).

LENNARD, Michael. “Peace In Our Time (Settling Tax Disputes) Taxation Today”, <http://www.mikelennard.com/?t=22>(Erişim: 26.04.2009).

LENNARD, Michael. “Peace In Our Time (Settling Tax Disputes) Taxation Today”, <http://www.mikelennard.com/?t=23> (Erişim: 26.04.2009).

SAĞLAM, Erdal. “Başbakan Erdoğan, Vergide Siyasi Etkisini Bırakmak İstemiyor”, Referans Gazetesi, 26.02.2009, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=117735&YZR_KOD=85 (Erişim: 26.04.2009).

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5736&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=5736> (Erişim: 26.04.2009).

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4663&MevzuatIliski=0&source=XmlSearch=uzlasma%20yönetmeliği>(Erişim: 26.04.2009).

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1475.html> (Erişim:24.03.2009).

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656.pdf>(Erişim: 26.04.2009).

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> (Erişim: 26.04.2009).

<http://www.articlebase.com/taxes-articleshow-to-save-thousands-of-dollars-in-taxes-penalties-and-interest-through>(Erişim: 26.04.2009).

http://www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/4ECEF145-A3EB-4304-A6BD-F32833C752C3/1258/013_080.pdf(Erişim: 26.04.2009).

http://en.wikipedia.org/wiki/Inland_Revenue (Erişim: 26.04.2009).

280 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_280.htm. (Erişim:10.01.2009).

http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlasma%20C5%9Fma.pdf (Erişim:10.02.2009).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:26.04.2009).

http://www.muhasibetr.com/guncelmevzuat/mevzuat_oku.php?mevzuat_id=211 (Erişim:23.03.2009).

http://www.muhasibenet.net/mh_1402_213%20sayili%20vergi%20usul%20kanununda%20yapilan%20degisiklikler.html(Eriřim:10.01.2009).

http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=766
(Erişim:10.01.2009).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf
(Erişim:26.04.2009).

Diğer Kaynaklar

1982 Anayasası.

213 sayılı VUK.

352 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

356 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.