

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANABİLİMDALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Adı SOYADI
Mehmet KARAKUŞ

GAZİANTEP
Nisan 2020

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANABİLİMDALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Adı SOYADI
Mehmet KARAKUŞ

Tez Danışmanı:
Dr. Öğretim Üyesi Tayfun ERCAN

GAZİANTEP
Nisan 2020

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANABİLİMDALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMU

Adı SOYADI
Mehmet KARAKUŞ

Tez Savunma Tarihi: 30/04/2020
Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Doç. Dr. Erol ERKAN
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.

Prof. Dr. Emine KOBAN
Enstitü ABD Başkan

Bu tez tarafımca (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Danışmanı
Dr. Öğretim Üyesi Tayfun ERCAN

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

(Unvanı, Adı ve SOYADI)

İmzası

Prof. Dr. Emine KOBAN (Jüri Başkanı)

Dr. Öğretim Üyesi Selminaz ADIGÜZEL

Dr. Öğretim Üyesi Tayfun ERCAN

ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Nisan 2020

Mehmet KARAKUŞ

ÖZ

Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu

KARAKUŞ, Mehmet

Yüksek Lisans Tezi, Ekonomi Hukuku ABD

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Tayfun ERCAN

Nisan 2020, 82 sayfa

Vergiler ilkçağlardan bu yana kamu otoritesiyle vatandaşlar arasındaki ilişkinin en temel belirleyicileri arasındadır. Bu ilişkide bireylerle kamu arasında anlaşmazlıkların çıkması muhtemeldir. Çok sık rastlanan vergi anlaşmazlıklarının çözümü için hem Türk Vergi Hukukunda hem de kıyaslamalı olarak diğer devletlerin vergi sistemlerinde uzlaşma kurumu kullanılmaktadır.

Uzlaşma kurumu sayesinde mükellefin borcundan hızlı bir şekilde kurtulabildiği, vergi idaresinin vergi toplama oranlarının yükseldiği ve vergi mahkemelerindeki iş yükünün azaldığı gözlenmektedir. Araştırmada uzlaşma kurumunun kavramsal çerçevesi ve tarihsel gelişimi incelenmiş ve Türk Vergi Hukukundaki yeri hakkında bilgiler sunulmaktadır. Böylece tezin temel amacı Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumunun yerinin ve öneminin açıklanmasıdır.

Araştırmadan elde edilen bulgular kapsamında değerlendirildiğinde uzlaşmanın tarafların hızlı bir şekilde edimlerini gerçekleştirerek mahsuplaşmasının sağlandığı gözlenmektedir. Paranın zaman değeri ve mahkemelerin yoğunluğu açısından uzlaşmanın önemli avantajlar getirdiği tespit edilmiştir. Sonuç olarak uzlaşma kurumunun lehine ve aleyhine olan ulaşılabilen bütün çalışmaların bulguları sunularak kurumun gelişmesine yönelik öneriler politika geliştiriciler ve araştırmacılar için sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Uzlaşma Kurumu, Türk Vergi Hukuku

ABSTRACT

Reconciliation Institution in Turkish Tax Law

KARAKUŞ, Mehmet

Master Thesis, Economic Law Program

Thesis Advisor: Dr. Lecturer Tayfun ERCAN

April 2020, 82 page

Taxes have been among the main determinants of the relationship between public authority and citizens since antiquity. Disputes between individuals and the public are likely to arise in this relationship. For the solution of the most common tax disputes, both the Turkish Tax Law and the comparative tax system of other states are used by the reconciliation institution.

Thanks to the reconciliation institution, it is observed that the taxpayer can get rid of the debt quickly, the tax collection rates of the tax administration have increased and the workload in the tax courts has decreased. In this study, the conceptual framework and historical development of reconciliation institution is examined and information about its place in Turkish Tax Law is presented. Thus, the main purpose of the thesis is to explain the place and importance of the reconciliation institution in Turkish Tax Law.

When it is evaluated within the scope of the findings obtained from the research, it is observed that the compromise is quickly offset by the parties performing their actions. It has been determined that reconciliation brings important advantages in terms of time value of money and density of courts. As a result, the findings of all the studies that can be reached in favor of and against the conciliation institution are presented and suggestions for the development of the institution are presented for policy makers and researchers.

Keywords: Reconciliation Institution, Turkish Tax Law

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AUÇ:	Alternatif Uyuşmazlık Çözümü
HMK:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
ss:	Sayfalar
TÜRMÖB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK:	Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Ekonomi Hukuku alanındaki yüksek lisans eğitimi konusunda Gaziantep ilinde bir çıkır açan ve ekonomik faaliyetlerin hukuki temellerinin yerleştirilmesi ve geliştirilmesi hususunda azami gayret ve büyük fedakârlıklar gösteren Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Emine KOBAN'a, tezin oluşumu ve tamamlanması aşamasında bilgi, görüş ve önerileriyle katkıda bulunan ve sürekli desteğini yanımda hissettiğim tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Tayfun ERCAN'a, yine desteğini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan değerli dostum Veli Mehmet KARABACAK'a teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca hep yanımda olan ve desteklerini hiç esirgemeyen babam Hasan KARAKUŞ ve annem Hadice KARAKUŞ'a, maddi ve manevi desteğini sürekli yanımda hissettiğim eşim Serpil KARAKUŞ ve çocuklarım Bengisu ve Çınar'a da sonsuz teşekkür ederim.

Nisan 2020

Mehmet KARAKUŞ

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	I
ABSTRACT.....	II
KISALTMALAR	III
ÖNSÖZ.....	IV
MEHMET KARAKUŞ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
GİRİŞ	1

I. KONUNUN TANIMI	1
II. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	2
III. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	2
IV. TANIM.....	3

BİRİNCİ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN MAHİYETİ İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

I. UZLAŞMA KAVRAMI, AMACI VE NİTELİĞİ	4
A. Hukuk Öğretisine Göre Uzlaşma.....	6
B. Danıştay Tanımına Göre Uzlaşma	9
C. Sulh Akdi ve Uzlaşma Arasındaki Benzerlikler	10
D. Vergide Uzlaşma ile Vergi Afları Arasındaki Farklar.....	11
E. Uzlaşma ile Yargılama Arasındaki Benzerlikler.....	12
F. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Ombudsman	13
II. VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA DUYULAN İHTİYAÇ	14
III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI	15
A. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı.....	16
B. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar	17
C. Vergi Uyuşmazlığının Çıkış Nedenleri.....	18
1. Vergi Borçlusunun Başvurması	19
2. Vergi Dairesinin Ortaya Çıkarması	19
IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	20
A. İdari Çözüm Yolları.....	20

B. Adli Çözüm Yolları.....	21
----------------------------	----

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞİMİ VE DİĞER ÜLKE ÖRNEKLERİ İLE KİYASLAMALI HUKUKTA UZLAŞMA KURUMU

I. VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞİMİ	23
A. 1963-1994 Yılları Arasındaki Durum.....	24
B. 1995-1998 Yılları Arasındaki Durum	24
C. 1999-2019 Yılları Arasındaki Durum	25
II. BAŞKA ÜLKELERDEKİ ÖRNEKLERLE KİYASLAMALI HUKUKTA UZLAŞMA KURUMU	27
A. İngiltere.....	28
B. Fransa.....	30
C. Amerika Birleşik Devletleri	31
D. Almanya.....	33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

I. TARH YÖNTEMİ BAKIMINDAN UZLAŞMA KONUSU	37
A. Beyana Dayanan Tarh ve Uzlaşma.....	37
B. İkmalen Tarh ve Uzlaşma	38
C. Re'sen Tarh ve Uzlaşma	39
D. İdarece Vergi Tarhı ve Uzlaşma	39
II. CEZA TÜRÜ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU.....	40
A. Uzlaşma Konusu Olan Cezalar	40
B. Uzlaşma Kapsamı Dışında Kalan Cezalar	41
III. UZLAŞMANIN ŞARTLARI.....	42
A. Tarhiyatta Hata Bulunması	43
1. Hesap Hatası	44
2. Vergilendirme Hatası	45
3. Maddi Hataların Bulunması	46
4. Yanılma.....	46
5. Kanun Metninin Anlaşılamaması	47
6. İdare ve Yargıda Görüş Değişikliği	48
B. Uzlaşmanın Kapsamı	48
1. Vergi Türüne Göre Uzlaşmanın Kapsamı.....	49
2. Miktarı Göre Uzlaşmanın Kapsamı.....	49

3. Cezaya Göre Uzlaşmanın Kapsamı	50
IV. UZLAŞMA KOMİSYONLARI	50
A. Komisyonların Kuruluşu	51
B. Toplanma Usulleri ve Karar Yeter Sayısı	52
C. Uzlaşma Komisyonunun Yetkileri ve Kararlarının Hukuki Niteliği	53
1. Yer Açısından Yetkiler	53
2. Konu Açısından Yetkiler	54
3. Zaman Açısından Yetkiler	54
4. Miktar Açısından Yetkiler	55
V. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	55
A. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	56
B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	57
C. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci.....	58
D. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları	59
R. Uzlaşma Temin Edilememesinin Sonuçları.....	59
F. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hürriyet Bağlayıcı Ceza.....	60
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	
TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU VE İŞLEYİŞİ	
I. VERGİ ASLI AÇISINDAN TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU	61
II. VERGİ CEZALARI AÇISINDAN TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU	62
III. VERGİ MAHKEMELERİNE DAVA AÇMA AÇISINDAN TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU	62
IV. UZLAŞMA KURUMUNUN FAYDALARI	63
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	65
KAYNAKLAR	69
ÖZGEÇMİŞ.....	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.

GİRİŞ

I. Konunun Tanımı

Toplumsal yaşantı ile birlikte insanlar birbiriyle sürekli olarak etkileşim içinde yaşamaya başlamıştır. Bu ilişkiler zaman içinde kurumsallaşarak devlet mekanizması ortaya çıkmıştır. Vergilerin kamunun bireyler üzerindeki hakları arasında olduğu bilinmektedir. Bireylerin birlikte yaşama zorunlulukları da insanlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi için hukuk sistemlerine ulaşılmasını bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmıştır. Aralarındaki ilişkileri hukukun öngördüğü şekliyle sürdürme eğiliminde olan kişilerin medeni bireyler olarak çok rahat bir şekilde yaşadıkları gözlenmektedir. Ancak aralarında çıkan çatışmalar nedeniyle uzlaşmaları da söz konusu olabilmektedir. Bireylerin bireylerle ve kamuyla olan etkileşiminden doğabilecek bütün anlaşmazlıkları mahkemeler yoluyla çözüme ulaştırmaları teknik olarak mümkün olsa da pratikte çok yoğun iş yükü ortaya çıkaracağı için uzlaşma müessesesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Kişilerin kamuyla etkileşiminin boyutları arasında önemli bir yer tutan vergiler uygulanmaktadır. Kamu finansmanı için vergilerin toplanması bir zorunluluk olduğu gibi bunun adil bir şekilde dağılımının sağlanması ve tabana yayılması yönünde bilgiler paylaşılmaktadır. Sistem ne kadar iyi tasarlanmış olursa olsun, hesap hataları veya yanlış vergilendirme nedeniyle bireylerin ödemesi gereken vergilerin yeterince tahsili gerçekleşmemektedir. Ayrıca bu hususun sürekli olarak toplum tarafından sosyal adalet algısı açısından sorgulanması da vergi sisteminin tartışmaya açılmasına neden olmaktadır.

Türk vergi sistemi açısından incelendiğinde de benzer durumların olduğu gözlenmektedir. Toplumun bu konudaki şikâyetleri incelendiğinde zenginden daha az vergi alındığı ve düşük ücretlilerin daha yüksek oranlarda vergiye maruz bırakıldığı şeklinde eleştiriler bulunmaktadır. Ayrıca kanun metnlerinin ve hesaplama yöntemlerinin tam olarak anlaşılamamış olması da vergi hesaplamalarında kısıtların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu durumda mahkeme yoluna başvurmadan önce uzlaşma müessesesinin yıllardır Türk vergi sisteminde kullanılageldiği bilinmektedir. Bu kapsamda yapılan mevzuat değişiklikleri, Vergi Usul Kanununu mükellefin daha istekli hale gelmesini amaçlayacak şekilde gerçekleştirilmiştir. Hesapların iki taraflı da açık ve denetlenebilir olmasına dikkat edildiği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak yargıya götürülmeden insanların ve kamunun haklarının korunması amaçlanmıştır. İdari aşamada sorunların çözümünün gerçekleştirilmesi de mahkemelerin yükünün hafiflemesini sağlamaktadır. Kamunun en büyük amaçları arasında olan toplumsal refahın sağlanması kamunun ekonomik olarak faaliyetlerde ister istemez etkin olmasına neden olmaktadır. Kamunun vatandaşlarına vergi yükümlülüğü getirmesi refah ile ilgili hizmetlerin sürdürülebilirliği için önem arz etmektedir. Kamu refleksi içinde devamlılığını sağlamak için çok fazla masraf ve çabayı gerektiren adli yolları kullanmanın yanında, masrafsız ve az çabayı gerektiren idari çözümleri uygulayabilmektedir. Anlaşmazlıkların olduğu haller için ise vergi mahkemeleri ihdas edilmiştir.

İdari bir çözüm olarak uzlaşmanın gerçekleşmesi hallerinde olumlu ve olumsuz sonuçların ortaya çıktığı da bildirilmektedir. Toplumların çatışmasından ilerlediğine dair batı öğretisinin gereği olarak kamu kendi olanaklarını artırmak için vergi yükünü artırma yoluna giderken, birey de kazancının önemli bir kısmını vergi olarak ödememenin yollarını aramaktadır.

Bütün bu bilgiler bir arada değerlendirildiğinde toplumsal yaşantı ile birlikte kamu erkinin ortaya çıktığı ve bunun devamını sağlamak için vergi toplama yükümlülüğü olduğu gözlenmektedir. Ancak iki tarafın da faydasına olacak şekilde vergilerin oranlarının ve tarhının belirlenmesi gerekmektedir. Bu tezde tarafların aralarındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde ilerlemesini ve sürdürülmesini sağlayan uzlaşma kurumu üzerinde yoğunlaşmıştır.

II. Araştırmanın Amacı

Uzlaşma sayesinde tarafların kendilerini yıllarca sürebilecek davalardan korumaları, hem zaman hem de maliyetten tasarruf etmeleri ve bir yandan da adaletin sağlandığına dair inançlarını korumaları hedeflenmektedir. Böylece “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu” başlıklı bu tez çalışmasıyla uzlaşma kurumuyla ilgili kavramsal çerçevenin oluşturulması hedeflenmiştir.

III. Araştırmanın Önemi

Kamu toplumun hizmet beklentilerini karşılamak için vergiler almak zorundadır. Ancak her geçen gün daha fazla etkisini hissettiren küreselleşme ile birlikte hayatın her alanında olduğu gibi vergi toplama usulleri ile ilgili hukuki değişikliklere gitmek gerektiği ifade edilmektedir. Gerçekleştirilen değişikliklerin toplum tarafından benimsenmesi etkilerinin ağırlığını ortaya koymaktadır. Küresel gelişmeler ışığında vergi mevzuatı içine giren uzlaşma kurumu da hem mükellefler hem de kamu için avantajlar sağlamaktadır.

Nitekim mahkemelerin yükü hafifletmekte ve işlemler hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

Bu yönler göz önünde bulundurularak çalışmanın vergi hukukunda uzlaşma kurumunu yazı taraması yöntemiyle incelemesinin önemli faydalar ortaya çıkarabileceğine dair araştırma önerilerinin olduğu yayınlara rastlanmaktadır. Böylece bu çalışmanın yazına önemli bir katkı sağlayabilmesi ümit edilmektedir.

IV. Tanım

Uzlaşma: Aralarında anlaşmazlık olan tarafların mahkemeye gerek kalmadan problemlerini çözmeleridir.



BİRİNCİ BÖLÜM

UZLAŞMA KURUMUNUN MAHİYETİ İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Kamunun finansmanında vergilerin önemli bir yer kapladığı bilinmektedir. Bu temel fonksiyon sayesinde kamu vatandaşların beklentilerini karşılayarak kendi devamlılığını sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak kimi zaman uygulayıcıların kanun metinlerini yanlış anlamaları, kimi zaman da vergilendirmede hesap hataları ya da yanlış vergilendirme gibi unsurlar nedeniyle vergilerin tahsilatında problemler yaşanabilmektedir.¹

Araştırmanın bu bölümünde uzlaşma kavramının amacı ve niteliği ile birlikte uzlaşmaya duyulan ihtiyaç konularına değinilecektir. Konunun daha iyi anlatılabilmesi için terminolojinin sunumunda hukuk doktrinindeki tanımlamalarla birlikte uzlaşmanın vergi uyuşmazlığı, mahkemeler ve ombudsman yoluyla uzlaşma konularının da açıklanması sağlanacaktır.

I. Uzlaşma Kavramı, Amacı ve Niteliği

İnsanoğlu dünyaya geldiği günden itibaren toplumsal yaşamın gereklerini yerine getirmek durumundadır. Bu kapsamda batı öğretisinde toplumların çatışması merkezli bir anlayış söz konusu olsa da bireyleri bir arada tutan gücün müzakere edebilme yetenekleri olduğu düşünülmektedir.² Buradan hareketle tezde uzlaşma kavramıyla ilgili sunulan bilgilerin incelenmesinin konunun daha iyi açıklanmasını sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

Uzlaşma uyuşma, sulh, ve tahkim olarak tanımlanmaktadır.³ Terimin Latince “conciliation” kavramından ortaya çıktığı ve düşüncede birleşme anlamına geldiği

¹NAS, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 281, İstanbul.

²CLARK, Phil. TheGacacacourts, post-genocidejusticeandreconciliation in Rwanda: Justicewithoutlawyers. Cambridge UniversityPress, 2010.

³AKÖZEK,Esra. “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 154, Bursa.

belirlenmektedir.⁴ Böylece tarafların problemleri beraber çözme yolunda birlikte hareket etmesi anlamına geleceği anlaşılmaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda her iki taraf da zarar göreceği için uzlaşma sayesinde paydaşların çıkar ve görüşlerinden bir takım tavizler vermesi ve anlaşmayı sağlamaları gerektiği belirtilmektedir.⁵ Kavram, paydaşların bir araya gelerek ortak paydada anlaşmaya varmaları olarak tanımlayan çalışmaların da olduğu gözlenmektedir.⁶ Ayrıca karşıtılar arasında birlik sağlama, konsensüs oluşturma ve ihtilafları çözüme kavuşturma anlamlarının da olduğu belirtilmektedir.⁷ Bunlarla birlikte kavramın taraflar arasında ortaya çıkan ya da ileride ortaya çıkması muhtemel olan çıkar çatışmalarını karşılıklı ödünler vermek suretiyle ortadan kaldırmaları anlamına geldiği de belirtilmektedir.⁸ Bunlara ek olarak uzlaşmanın mali yapısı bozulmuş olan firmaların borçlarının yeniden yapılandırılması için kullanılan bir çözüm olduğu da vurgulanmaktadır.⁹ Sonuç olarak vergi hukukunda uzlaşma müessesinin mükellefin yargıya intikal etmeden önce vergi dairesi ile uygulanacak olan ceza ve vergide anlaşmalarını sağlayacak şekilde kullanabilecekleri bir idari çözüm olduğu da anlaşılmaktadır.¹⁰

Vergi hukuku açısından incelendiğinde uzlaşma mahkemeye gerek kalmadan kamu alacaklarının tahsilinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Kavramın hukuk mevzuatına girişi 1963 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) ile gerçekleşmiş ve kamunun alacaklarını hızlı bir şekilde tahsil etmesini sağlamaktadır. Ayrıca mükellefin kendisini hukuken güvende hissetmesi ve vatandaşlık görevini yerine getirmesi için fırsat sunulduğu belirtilmektedir.¹¹ Benzer şekilde vergi hukukunda uzlaşmanın taraflar arasında

⁴ CHRISTODOULIDIS, Emiliós A. ‘Truthandreconciliation’as risks. Social & Legal Studies, 2000, 9(2), s. 179-204.

⁵GÖK, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli Örneği.” Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 439, Edirne.

⁶SOYÖZ CİMBAR, Selda. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 186, Isparta.

⁷TUNÇ, Kadir. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...”s. 102.

⁸VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

⁹YILDIZ, Birol. “İflasın Ertelenmesi ve Uzlaşma Yoluyla Yeniden Yapılandırmada Muhasebe Meslek Mensubunun Rolü”, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies.Cilt: 2, Sayı: 2, 2016, s. 192-223, Yalova.

¹⁰TEKİN, Ahmet ve CAN AVŞAR, Gülnihal. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi.”, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi.Cilt: 6, Sayı: 5, 2019, s. 506-518. Eskişehir.

¹¹BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337.

mahkemeye başvurmadan konuşularak çözüme kavuşturulması ve bu sayede mahkemelerin iş yükünün hafifletilmesi anlamına geldiği de belirtilmektedir.¹²

Uzlaşma müessesisiyle birlikte tarhiyat öncesi ve sonrası dönemlerde farklı usullerle tahsilat gerçekleştirilebileceği ve bunun 2011 yılındaki düzenlemeyle birlikte gümrük alacakları için de geçerli olduğu gözlenmektedir.¹³ Bu sayede mükellefin de kamunun da önemli faydalar elde edebileceği değerlendirilmektedir. Kamu açısından incelendiğinde mükellefin ödememesi ya da yanlış ödemesi vergi kayıplarına yol açmaktadır. Mükellef açısından değerlendirildiğinde de kanun metninin yanlış yorumlanmış olması gibi durumlardan kayıpların yaşanması mümkündür.¹⁴

Bütün bu bilgiler ışığında uzlaşmanın işbirliği içinde tarafların kendilerinden ödün vererek mahkemeye gitmeden önce sorunlarını çözmeleri olduğu anlaşılmaktadır.¹⁵ Vergi hukuku açısından incelendiğinde vergilendirmede ortaya çıkabilecek ihtilafların giderilmesi için bir araya gelinerek, verginin miktarı ve uygulanacak cezaların belirlenmesi için anlaşmaya varılması olduğu gözlenmektedir. Kavramın daha iyi anlatılabilmesi için çalışmanın bundan sonraki kısımlarında hukuk doktrini ve Danıştayın yaklaşımı ile uzlaşmanın anlatılması sağlanacaktır. Ayrıca uzlaşmanın yargılama, sulh ve vergi uyuşmazlıkları arasındaki benzerlikleri ile farklılıkları anlatılacaktır. Son olarak ombudsmanlıkla uzlaşma arasındaki benzeyen yönlerin de incelenmesiyle kavramsal çerçevenin tamamlanması hedeflenmektedir.

A. Hukuk Öğretisine Göre Uzlaşma

Hukuk bireylerin toplumsal hayatta birlikte yaşama arzularını canlı tutan en önemli unsurlardan birisi olarak kabul edilmektedir. Bireyler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların uluslararası hukuk normlarına göre giderilmesi ülkenin refahı açısından

¹²YILMAZ, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 13, Sayı: 1-2, 2009, s. 321-351, Ankara.

¹³HEPAKSAN, Engin, ve SONKUR, Gazi. “Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler).”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 10, 2017, s. 49-66, Ankara.

¹⁴KARATAY, Ahmet. “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 109, Konya.

¹⁵MCGREGOR, Lorna. Reconciliation: Where is the law?. Law and the Politics of Reconciliation, 2007, 94-128.

önem arz etmektedir.¹⁶ Hukuk öğretisine göre temel hak ve özgürlükleri ihlal etmeyen uygulamaların gerçekleştirilmesi ekonomiden siyasete kadar pek çok alanın düzenlenmesini sağlamaktadır. Bir kararın hukuka uygunluğu bireylerin onu benimsemesi açısından önemli katkılar sağlamaktadır. Ölçülü, masumiyet karinesine uygun ve eşitliği öngören bir uygulamanın toplumda karşılığı sosyal adalet algısının yüksek olması halinde tezahür etmektedir.¹⁷ Pozitif hukuk normlarının uygulanmış olmasının mantıksal bir tutarlık sergilemesi açısından önemli olduğu da belirtilmektedir.¹⁸

Buradan hareketle uzlaşmanın hukuk öğretisindeki yeri sorgulandığında mağdurun mağduriyetinin giderilmesi ve problemin çözüme kavuşturulması gerektiği belirtilmektedir.¹⁹ Bu sayede mahkemelere iş düşmeden anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması ve iş yükünün hafifletilmesi sağlanmaktadır.²⁰ Uzlaşma kapsamında değerlendirilebilecek herhangi bir eylemin de bu kapsamda ele alınması önerilmektedir. Barışçıl bir çözüm yolu olarak görüldüğü için vergi mükellefinin suçlanmadan daha çok uyuşmazlığın giderilmesinde iyi niyetli olarak değerlendirilmesi gerektiği de ifade edilmektedir.²¹ Bu sayede yargısal çözümlere başvurmaya gerek kalmadan anlaşmazlığın ortadan kaldırılması önerilmektedir. Daha teknik bir ifadeyle uzlaşma mükellefin yapmış olduğu ticari faaliyetler neticesinde ortaya çıkan vergi yükümlülüğünün ihtilafa konu olan kısmının ceza, harç ve zamlarıyla birlikte değerlendirilerek bir kısmının ya da tamamının ortadan kaldırılmasını sağlayan bir idari çözüm olarak değerlendirilmektedir.²²

Borcun ve zamlarının bir kısmının ya da tamamının affedilebileceği bir uygulama olması nedeniyle bunun Anayasaya aykırı olduğunu iddia eden çalışmalar da bulunmaktadır.²³ Bu yönüyle uzlaşmanın kendine özgü kuralları olan bir sulh sözleşmesi hükmünde olduğu anlaşılmaktadır.²⁴ Mevzuat açısından incelendiğinde uzlaşmanın VUK

¹⁶DE LA REY, Cheryl. Reconciliation in divided societies. Peace, conflict, and violence: Peace psychology for the 21st century, 2001, 251-261.

¹⁷BANKOWSKI, Zenon. The Risk of Reconciliation. Law and the Politics of Reconciliation, 2007, 49.

¹⁸GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”s. 439.

¹⁹AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

²⁰DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma...” , s. 45-57.

²¹BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma” , s.309-337

²²ÇELİK, Cengiz. “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu.” , Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis ,Cilt: 26, Sayı: 136, 2016, s. 131-142, Ankara.

²³DÖNER, Buğra Vehbi. “Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu.”, Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 6, 2017, s. 189-213, İstanbul.

²⁴DEMİRBAŞ AKSÜT ve GÖK, “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma...”s. 75-126.

ile 1963 yılında uygulamaya konulduğu ve ilerleyen yıllarda sosyal gereksinimlere göre tekrar düzenlendiği ve ihtilafa konu olan vergi borcunun giderilmesine yönelik bir sözleşme olduğu belirtilmektedir.²⁵ İlerleyen yıllarda VUK'a eklenen ek maddelerle çerçevesinin çizilmiş olduğu da görülmektedir.²⁶ Yasal uygulamalar bakımından incelendiğinde uzlaşma tarhiyat sonrası (19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun), ve öncesi (01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun) olmak üzere iki halde uygulanmaktadır.²⁷ Bunların yanında 4008, 4369 ve 4444 Sayılı Kanunların da uzlaşmanın hukuki dayanağının oluşturulmasına önemli katkılar sunduğu eklenmektedir.²⁸ Bunlara ek olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (16/02/1987)'nin de uygulamada önemli farklılıklar oluşturduğuna dikkat çekilmektedir.²⁹

Teoride vergiyle ilgili uyuşmazlıkların mahkemeye gerek kalmadan çözümünü sağladığı farz edilse de uygulamada vergide uzlaşma sağlanmadığı hallerde farklı yorumlanabilecek öğeler barındırdığı için mevzuatın daha açık bir hale getirilmesine gerek duyulduğu yönünde eleştiriler de bulunmaktadır.³⁰ Doktrinde vergide uzlaşmanın idari bir sözleşme olduğu görüşü hâkimdir. Bu kapsamda taraflardan birisinin kamu olması gerekmektedir. Hukuki açıdan sözleşmelerde karşılıklı uyum söz konusu olduğu için uzlaşmama durumlarında idari ve yargı yollarının uygulanması gerektiği için bir nevi uzlaşma bir dayatma olarak kullanılabilir.³¹ Böylece idare vergi ödevlisinin ödemesi gereken miktarı mükellefin de taleplerini göz önünde bulundurarak tayin etmiş olmaktadır.³²

Bütün bu bilgiler ışığında hukuk öğretisinde uzlaşmanın mahkemeye gerek kalmadan vergi ödevlisi ile idarenin gerçekleştirdiği bir idari sözleşme olduğu anlaşılmaktadır. Tarafların her ikisinin de taleplerinin müzakere edilebildiği bir ortam

²⁵DEMİRLİ, Yunus, ve AYYILDIZ, Yaşar. “Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması.”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 15, Sayı:3, 2019, s. 694-713. Zonguldak.

²⁶GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-607.

²⁷HEPAKSAZ ve SONKUR, “...Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi...”s. 49-66.

²⁸TAŞCI, Kenan. “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler.” Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 204,Kütahya.

²⁹TEKİN ve CAN AVŞAR,“...Vergi Hukukunda Uzlaşma....” s. 506-518.

³⁰HOCAOĞLU, Celal. “Vergi Hukukunda Uzlaşma.” , Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi ,Sayı: 5, 2015, s. 491-515. Ankara.

³¹KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

³²NAS, “...Uzlaşma Kurumu..”, s. 281.

oluşturduğu için uzlaşmanın önemli katkılar ortaya koyabildiği gözlenmektedir. Ayrıca yapılan değişikliklerle her geçen gün uzlaşmaya daha fazla ihtiyaç duyulduğu belirlenmiştir. Bu konuda daha fazla düzenlemelerin gelebileceğine işaret eden çalışmaların da olduğu gözlenmektedir.³³ Niteliği bakımından idari bir sözleşme olarak kabul edilse de, bireylerin kamuyla sözleşme imzalayabilir olmasının denklik açısından kısıtlar ortaya çıkardığı ve herkesin aynı uygulamadan faydalanması söz konusu olmadığı için Anayasal açıdan eşitlik ilkesinin zedelendiğine dair eleştirilerin de olduğu gözlenmektedir.³⁴ Ayrıca bunun bir sulh akdi olduğuna dair eleştirilerin de olduğu tespit edilmiştir.

B. Danıştay Tanımına Göre Uzlaşma

Danıştaya göre uzlaşma mükelleflerin adlarına kesilmiş olan cezalar hakkında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargısal yollara başvurmaya gerek kalmaksızın çözüme kavuşturulması hali olarak betimlenmektedir. Dolayısıyla mağdur ya da fail bir süje olarak kabul edilmektedir ve bunların anlaştırılması ya da anlaşmalarının sağlanması onarıcı bir adalet olarak tecelli etmektedir.³⁵ Uzlaşma tesis edildikten sonra bundan geriye dönüş bulunmamaktadır ve uzlaşma tutanağı tarafların karşılıklı rızası olmadan bozulamamaktadır.³⁶ İşlemlerin hızlandırılmasına yönelik bir uygulama olduğu için vergi mükelleflerinin idareyle ilişkilerinin bir an evvel hallinin sağlanması ve tereddütlerinin giderilmesi ile huzura kavuşmalarının mümkün hale getirilmesi önemsenmektedir.³⁷

İdari bir sözleşme olarak değerlendirildiği için uzlaşmada idarenin taraflardan birisi olduğu ve kıyasla daha güçlü olduğu için bireyin de rıza gösterebileceği şekilde uygulamalarda bulunması önerilmektedir.³⁸ Bireylerin akıllarında herhangi bir belirsiz noktanın kalmamasına dikkat edilmesi önemle vurgulanmaktadır. Nitekim tekerrürle ilgili Danıştayın görüşü incelendiğinde yasaların açık bir şekilde uygulanması ve yetkilerin adaleti gözetecek şekilde kullanılması önerilmektedir.³⁹ İşlemlerin yazılı bir şekilde gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Taraflar arasında anlaşmaya varılan mutabakatın

³³TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...”, s. 102.

³⁴YILMAZ, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği...”, s. 321-351.

³⁵AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

³⁶BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337

³⁷NAS, “...Uzlaşma Kurumu...” ,s. 281.

³⁸TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...”, s. 102.

³⁹ÖNCÜ, Kerem. “Vergi Hukukunda Tekerrür Ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle İlişkisi”, TBB Dergisi ,Cilt: 1, Sayı: 130, 2016, s. 253-276, Ankara.

kesin olduğu da vurgulanmaktadır.⁴⁰ Ayrıca kapsamı açısından mükellefin vergiden kaynaklanan bütün yükümlülüğünün uzlaşma kapsamında değerlendirilebileceği de eklenmektedir.⁴¹

C. Sulh Akdi ve Uzlaşma Arasındaki Benzerlikler

Sulh aralarında anlaşmazlık olan tarafların anlaşma yoluyla anlaşmazlığı ortadan kaldıracak şekilde uzlaşmaları ve davalarını sonlandırmaları anlamına gelmektedir.⁴² Hukuki görünümü açısından incelendiğinde sulh Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) çerçevesinde 313. Madde ile düzenlenmiş yasal bir yoldur. Buna göre taraflar mahkeme huzuruna çıkarak aralarındaki anlaşmazlığı giderdiklerini karşılıklı beyan ve kabul etmeleri sağlanmaktadır. Böylece davacı sulh bedeli olarak bir bedeli vermesini isteyerek davasından vazgeçmesinin mümkün olacağını taahhüt eder ve mahkemenin uygun bulmasıyla sulh sözleşmesi imzalanarak mahkemeye devam etmeye bir gerek kalmamaktadır.

Sulh akdi ile uzlaşma arasındaki benzerlikler incelendiğinde her iki grup işlemin karşılıklı görüşmeler neticesinde anlaşmaya varmayı ve tarafların kendilerinden ödün vermesini öngörmektedir. Ancak sulh mahkeme tarafından gerçekleştirilmesi gereken bir sözleşme hükmündeysen uzlaşmada vergi alacaklısı durumunda olan idarenin miktara göre belirlemiş olduğu komisyon tarafından karar verilmektedir. Böylece mahkemelere başvuruya gerek kalmamaktadır.⁴³ Ancak ceza hukuku bağlamında uygulanan uzlaşmanın sulhle çok farkının olmadığı görülmektedir.⁴⁴ Uyuşmazlık açısından incelendiğinde her iki uygulamanın da bir olayın betimlendirilmesinde vaki olduğu belirtilmektedir.⁴⁵

Sonuç olarak her iki uygulamanın da idari bir işlem olduğu gözlenmektedir. Ancak sulh mahkeme huzurunda gerçekleşirken uzlaşma vergi alacaklısı olan idarenin kontrolünde yürütülmektedir. Her iki halde de alacaklı durumunda olan davacının davalıdan beklentilerinin karşılanması sonucunda işlemler hızlı bir şekilde

⁴⁰TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

⁴¹TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...” ,s. 204.

⁴²AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

⁴³NAS, “..Uzlaşma Kurumu..”, s. 281.

⁴⁴TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...” , s. 102.

⁴⁵YILMAZ, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği...” , s. 321-351.

gerçekleştirilebilmektedir. Bu sayede yıllar sürebilecek davaların açılmasının önüne geçilerek mahkemelerin yükü hafifletilmektedir.

D. Vergide Uzlaşma ile Vergi Afları Arasındaki Farklar

Kamu maliyesi her paraya ihtiyaç duyduğunda kaynaklarını gözden geçirerek yeni kaynaklar ortaya çıkarma eğilimindedir. Buna karşın tahsili gerçekleştirilmemiş olan vergilerle ilgili tahsilatın mümkünü kalmadığı hallerde vergi afları pek çok nedenle ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca yasal yollarla bireylerin ve kurumların haklarını aramaları pek çok çabayı içerdiği ve haklı olduklarını kanıtlamaları konusunda kısıtların yaşanması adli çözümler yerine uzlaşma gibi usulleri benimsemelerine neden olmaktadır.⁴⁶

Uzlaşma tarh edilen vergi üzerinden gerçekleştiği için afla farklı bağlamlarda değerlendirilmesi gereken bir husustur. Afla verginin tamamından vazgeçildiği gözlemlendiği ve uzlaşmada bunun bir kısmının ortadan kalktığı ve karşılıklı uzlaşma söz konusu olduğu için bu iki kavram farklı bağlamlarda değerlendirilmektedir.⁴⁷ Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından önemli bir uygulamadır ve sıklıkla başvurulanan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴⁸ Ancak çok sık tekrarlanan afların bireylerin vergi ödevlerini yerine getirme davranışları üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Sonuç olarak vergi kaçırma gibi hallerin sıklıkla yaşanması gözlenebilmektedir.

Kamu iradesini vergi affına iten nedenler incelendiğinde bunların politik, ekonomik ve teknik nedenlerinin olduğu belirlenmiştir. Politik açıdan vergi yükümlülerinin borçlarının çok olması siyasi iradenin oy kaybı yaşama korkusu nedeniyle bu yola başvurmaya neden olmaktadır. Ancak çok sık yaşanan vergi aflarında dürüst şekilde vergilerini ödeyen vatandaşların cezalandırılması gibi bir durumun ortaya çıktığı da vurgulanmaktadır.⁴⁹Ekonomik açıdan piyasalar tıkanıp ve ödemeler dengesinin bozulduğu anlarda kaynak yaratmak için borçların faizinin affı gibi genel uygulamalara gidilmektedir. Teknik açıdan incelendiğinde, verginin mevzuat değişikliği nedeniyle ortadan kaldırılması ve yeni bir sayfa açılması söz konusu olabilmektedir.

⁴⁶AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

⁴⁷ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

⁴⁸ÇETİN, Güneş. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi.” , Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s. 171-187. İstanbul.

⁴⁹EDİZDOĞAN, Nihat, ve GÜMÜŞ, Erhan. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi.” , Maliye Dergisi, Sayı: 164, 2013, s. 99-119. Ankara.

Vergi aflarının lehine ve aleyhine görüş bildiren çalışmalar incelendiğinde kaynak sağlama açısından önemli bir uygulama olduğuna yönelik çalışmaların karşısında adalet algısının zedelenmesine yol açtığı yönünde görüşlerin de olduğu gözlenmektedir. Uzlaşmayla vergi afları bu anlamda karşılaştırıldığında vergi affı herkese uygulanan bir idari işlemken uzlaşma talep üzerine gerçekleştirilen ve bazı mükelleflerin yararlandığı bir indirimi sağlamaktadır. Bu yönüyle uzlaşmanın vergi affından daha adaletsiz bir yapı oluşturduğu yönünde eleştiriler bulunmaktadır.⁵⁰

Sonuç olarak vergi aflarıyla uzlaşma birbirinden farklı uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi afları bir verginin ortadan kaldırılması, dönüştürülmesi, kapsamının daraltılması ya da faizinin silinmesi gibi işlemleri kapsarken uzlaşma vergi borçlusunun başvurusu ya da vergi dairesinin kontrolleri sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için sözleşme yapma şeklinde gerçekleştirilmektedir.⁵¹ Her iki uygulama üzerinde eleştiriler bulunsa da sıklıkla uygulandığı için faydasının zararından çok olduğu yönünde iradenin görüşü olduğu anlaşılmaktadır.

E. Uzlaşma ile Yargılama Arasındaki Benzerlikler

Adli işlemler çok zaman alan ve tarafların kendilerinin haklı olduğuna dair kanıtlarını sunmaları için çok yoğun çabalar göstermeleri gereken bir uygulamadır.⁵² Uzlaşma ise idari bir işlem olarak mahkemede yıllar alabilecek bir durumun karşılıklı anlayış ve ödün verme sayesinde çözüme kavuşturulması şeklinde uygulanmaktadır.⁵³ Tarhiyat sırasında re'sen, idarece veya ikmalen gerçekleştirilen hataların çözümüne yönelik olarak etkin bir şekilde kullanılan uzlaşma sayesinde mahkemelere yüklenen iş yükü hafiflemekle birlikte adli süreçlere sonuçları ve işleyişi açısından pek çok benzer nokta bulunduğu görülmektedir.⁵⁴

Vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda taraflar doğrudan yargı yolunu tercih edebilecekleri gibi bazı tarhiyatlar için bunu uzlaşmaya taşıma olanağına da sahiptir.⁵⁵ Mahkemeye intikal etmesi vergi yükümlüsünün borcunu ertelemesine sebep olurken, vergi dairesinin alacağının ertelenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle uzlaşma kamu iradesinin

⁵⁰KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

⁵¹NAS, “..Uzlaşma Kurumu..”, s. 281.

⁵²AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

⁵³DEMİRBAŞ AKSÜT ve GÖK, “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma...”, s. 75-126.

⁵⁴EDİZDOĞAN ve GÜMÜŞ. “Vergi Afları ve..... Değerlendirilmesi.” s. 99-119

⁵⁵GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

zararına gibi görünse de aslında avantajına işlemektedir.⁵⁶ Ancak hukuki açıdan vergisel problemlerin yargısal yönden tam olarak tartışılmamasına neden olması bakımından da eleştirilere maruz kalmaktadır.⁵⁷

Uzlaşmayla yargılama arasındaki benzerlikler incelendiğinde başvurunun şekil ve konu bakımından uygun olması, yetkililer tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve uzlaşma hükümlerinin kesin olması gibi benzerliklerin olduğu gözlenmektedir.⁵⁸ Sonuç olarak yargılama ile uzlaşma birbiriyle çok benzeşen iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

F. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Ombudsman

Kamu idaresi ile bireyler ve tüzel kişilikler arasında gerçekleşebilecek anlaşmazlıkların çözümüne yönelik olarak araçlar kullanılması söz konusudur.⁵⁹ İdari bir sözleşme olarak uzlaşmanın hiçbir kurala bağlı kalmaksızın gerçekleştiği için uzlaşmanın da yeterli olmadığına dair eleştiriler bulunmaktadır.⁶⁰ Anlaşmanın gerçekleşmesi için idare ile birey ya da tüzel kişilik arasında bir aracının bulunması önerilmektedir.⁶¹ Aracılar 1713 yılında İsveç'te kurulmuş ve 1809 tarihli İsveç anayasasında ilk olarak karşımıza çıkmıştır.. İlerleyen dönemlerde Finlandiya (1955) ve Danimarka (1963)'nin bu ülkeyi izlemiş olduğu gözlenmektedir. Temeli itibariyle Fransa'daki uygulamaların uluslararası bağlama yayıldığı ve ombudsmanlığın benimsendiği ifade edilmektedir.⁶² Son olarak Maastricht Anlaşması bağlamında 1980 yılında Avrupa Birliği (AB) tarafından ombudsmanlık olarak belirlenmiştir. Ombudsmanlık arabuluculuk olarak uygulanmaya başlamıştır. Ombudsmanların idare ile halk arasında hakların korunması ve haksızlıkların önlenmesi amacıyla faaliyet gösterdikleri bilinmektedir.⁶³ Kökeni Osmanlı İmparatorluğu'na kadar dayanan ombudsmanlığın yaygın bir şekilde kullanılmış olduğu tespit edilmiştir.⁶⁴

⁵⁶GÜLTEKİN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.", s. 575-607.

⁵⁷KÜÇÜKKAYA, "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü", s. 333

⁵⁸NAS, "Uzlaşma Kurumu", s. 281.

⁵⁹AKÖZEK, "Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu", s. 154

⁶⁰BAŞARAN YAVAŞLAR "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", s.309-337,

⁶¹BÜYÜKAVCI, Mustafa. "Ombudsmanlık Kurumu." , Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 4, 2008, s. 10-13. Ankara.

⁶²NAS, "„Uzlaşma Kurumu..", s. 281.

⁶³LINDLEY, Dennis V.; TVERSKY, Amos; BROWN, Rex V. On thereconciliation of probabilityassessments. Journal of theRoyal Statistical Society: Series A (General), 1979, 142.2: 146-162.

⁶⁴USTA, Hasibe. "Türkiye'de Ombudsman (Kamu Denetçiliği) Kurumu." , Denetim Dergisi Cilt: 14, 2014, s. 59-64. Ankara.

Türkiye’de ise 12 Eylül 2010 yılındaki referandum ile 1982 Anayasasına girerek hukuki bir dayanağa sahip olduğu gözlemlenmektedir.⁶⁵

Vergilerin tahsili konusunda ortaya çıkan anlaşmazlıklar için de ombudsmana başvurulabileceği ifade edilmektedir.⁶⁶ Ayrıca bu tür anlaşmazlıklar için arabuluculuk (mediasyon) ve Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (AUÇ) gibi uygulamaların da olduğu gözlenmektedir.^{67, 68} Bütün bu bilgiler ışığında ombudsman ile uzlaştırma komisyonlarının aynı işlevleri yerine getirdiği ve anlaşmazlıkların çözümünde etkin rol aldıkları gözlenmektedir. Ancak uzlaşma komisyonlarının kararları bağlayıcıdır ve ombudsmanın görüşleri istenmektedir. Sonuç olarak uzlaşmayla ombudsmanlık benzer kavramlar olsa da işleyişleri bakımından farklılıklar gösterdiği gözlenmektedir.

II. Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumuna Duyulan İhtiyaç

Toplumsal yaşantı ile birlikte hukuka duyulan ihtiyaç nedeniyle adli mercilere ne kadar ihtiyaç varsa, bu mercilerin sürdürülebilir halde kalması için de vergilere ihtiyaç duyulmaktadır. İdarenin kendisini devam ettirmesi için en büyük gelir kaynağı vergilerdir ve vatandaşlık bilincinin gelişmesi için vergilerin doğru şekillerde toplanması gerekmektedir.⁶⁹ Planlama ve uygulama aşamalarında meydana gelen aksaklıklar veya idarenin kanun metnini yanlış algılaması gibi durumlarda vergilendirmelerde hesap hatası veya vergi hataları nedeniyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir.⁷⁰

Tarafların bir araya gelerek adli mercilerin iş yükünü artıracak ve yıllar alacak davalara konu olmadan kendilerinden ödün vererek ortaya çıkardıkları uzlaşma aslında vergilerin toplanması açısından önemli bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷¹ Böylece her iki tarafın da zaman kazanması ve paranın zaman değerinden istifade etmeleri söz konusu olmaktadır. Adli yollarla vergilerin tahsil edilmesinde idare bireyin mal varlığına tedbir koyabildiği için kişinin borcunu ödeyemez hale gelmesi gibi

⁶⁵OKUR, Yaşar. “Ombudsmanlık Kurumu: Tarihi Gelişim Ve Türkiye’de Başlangıçta Birkaç Öneri.”, Denetim Dergisi, Cilt: 6, 2016, s. 71-83, Ankara.

⁶⁶DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma...”, s. 45-57.

⁶⁷ŞİPKA, Şükran. “Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi.”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 12, 2007, s. 163-175, İstanbul.

⁶⁸TUNÇ “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, s. 102

⁶⁹AKÖZEK, Esra. “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

⁷⁰BUZ, Funda. “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği.” II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi , s. 1367-1379,

⁷¹NAS, “...Uzlaşma Kurumu” , s. 281.

istenmeyen durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumuna sürekli olarak ihtiyaç duyulmaktadır.

Uzlaşma kurumu sayesinde idarenin %80'i aşan oranlarda tahsil edilememiş vergilerin tahsilatını gerçekleştirebildiği bildirilmektedir. Aynı zamanda mükellefin sorumluluklarından anlaşma yoluyla kurtulması ve işine devam etmesi söz konusu olmaktadır. Adli makamlar açısından da uzlaşma kurumunun iş yükünün hafifletilmesini sağladığı belirtilmektedir.⁷² Böylece bütün paydaşların avantaj sağladığı bir yapının gerçekleştiği gözlenmektedir.

Sonuç olarak vergilendirme işlemleri değişen mevzuat, gelişen teknoloji ve yapılan hesap hataları nedeniyle sürekli olarak doğru şekilde gerçekleştirilememektedir. Böylece idarenin vergi kaybı ortaya çıkmakta ve tarh edilen vergiden daha fazlasını talep eden cezalarla mükellefin muhatap olması söz konusu olmaktadır. Uzlaşma kurumu sayesinde her tarafın fayda elde edebileceği bir sistemin kurulmuş olduğu ve buna sürekli ihtiyacın olacağı anlaşılmaktadır.

İdare ile mükellef arasında vergilendirmeden kaynaklanan ihtilafların genel adı olarak vergi uyuşmazlığı terimi kullanılmaktadır.⁷³ Bu tür uyuşmazlıkların çözümüne yönelik idari ve adli bir takım çözüm yolları mevzuatta öngörülmektedir. Çalışmanın bu kısmında vergi uyuşmazlıkları ile birlikte bunların çözüm yolları ele alınacaktır. Bu kapsamda uyuşmazlıkların çıkış nedenleri ile birlikte bunlara yönelik idari ve adli çözüm yollarının incelenmesi sağlanacaktır.

III. Vergi Uyuşmazlıkları

Vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında gerçekleşen görüş ve uygulama farklılıkları vergi uyuşmazlığı olarak tanımlanmaktadır. Terimin Fransızca “conventieux” kelimesinden geldiği ve vergi anlaşmazlığı ile eşanlamlı olduğu belirtilmektedir.⁷⁴ Miktar ile birlikte tahsilatın gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili konular üzerinde yoğunlaşan bu tür uyuşmazlıkların giderilmesi için uzlaşma kurumu büyük katkılar sağlamaktadır.⁷⁵ Kamu düzeninin korunması için bir takım kuralların uygulanması zorunluluğu bulunmakla birlikte bu kuralların çiğnenmesi sonucunda uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.⁷⁶

⁷²VARDAL, “Uzlaşma Kurumu...”, s. 127.

⁷³GÖK, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü..”, s. 439

⁷⁴TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...” s. 204.

⁷⁵ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

⁷⁶DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.”, s. 45-57.

Uyuşmazlıkların çözümü için pozitif hukuka dayalı olarak idari ve adli bir takım çözüm önerileri sunulduğu belirtilmektedir.⁷⁷

Diğer uyuşmazlıklarda olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da iki tarafın olduğu gözlenmektedir.⁷⁸ Taraflar arasında anlaşmayı sağlayacak olan mevzuatın Türk Ceza Hukukunda olduğu gibi açık bir şekilde belirtilmediği ve Türk Vergi Hukukunun bu konuda geriden geldiği ve uyuşmazlıklara neden olduğu yönünde eleştiriler bulunmaktadır.⁷⁹

Sonuç olarak vergi uyuşmazlıklarının idarenin yanlış uygulamaları sonucunda ortaya çıkabileceği gibi mükellefin uygulamayı doğru gerçekleştirmemiş olmasından kaynaklanabileceği anlaşılmaktadır. Böylece her iki tarafın bir şekilde bir araya getirilerek anlaşmaya varmaları sağlandığında mahkemeye gerek kalmadan işlerin yürütülebilmesi mümkün hale gelmektedir. Konunun daha iyi anlatılabilmesi için uyuşmazlık kavramı, tarafları ve nedenlerinin incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür.

A. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı

Uyuşmazlık bir işlemde taraf olanlar arasında gerçekleşen anlaşmazlık olarak tanımlanmaktadır. Vergisel açıdan incelendiğinde işlemlerin bireylerin özgürlüklerine müdahale etme özelliği olduğu ve cebren uygulanması söz konusu olduğu için uyuşmazlıkların ortaya çıkması çok muhtemel bir durum olarak görülmektedir.⁸⁰ Başka bir tanıma göre bir ödevin, hakkın, hukuki bir durumun veya borcun kimin olduğuna yönelik çıkan anlaşmazlık olduğu da tespit edilmiştir.⁸¹

Bu işlemlerde hukuken aykırılıkların olması farklı nedenlerden ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresi yetki yönünden hukuka aykırı bir işlem gerçekleştirmiş olabilmektedir. İdarenin kendi kontrolü altında olmayan bir alanla ilgili gerçekleştirmiş olduğu işlemler geçersiz sayılmaktadır. Şekil açısından da idarenin uygulamış olduğu işlemin hukuka aykırı olması söz konusu olabilmektedir. Vergilendirmede gerçekleştirilmesi gereken süreçlerin hatalı olarak uygulanmış olması bu gibi durumlara yol açabilmektedir.

⁷⁷GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları, s. 439

⁷⁸KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

⁷⁹ÖNCÜ, “Vergi Hukukunda Tekerrür...”, s. 253-276.

⁸⁰ARSLANER, ...Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü, s. 273-300

⁸¹SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

Son olarak sebep yönünden idarenin hataları bulunabilmektedir. İşlemi gerçekleştirmeye ilgili sebep doğru olsa bile kanun hükmüne bağlanmamış olması işlemin geri çekilmesine yol açmaktadır.⁸² Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili kararlar bütüncül bir yapı sergilemektedir. Hata yapılmış olan işlemlerde bütün ceza ve payların yeniden hesaplanması gerekmektedir.⁸³ Bu yönüyle uzlaşma talebinde bulunanın bütün etkilenen hesaplar üzerinden itiraz etmesi söz konusu olabileceği gibi kısmi olarak hesapların incelenmesi de talep edilebilmektedir.⁸⁴

Bu uyuşmazlıkların çözümünde adli işlemler genelde uzun sürdüğü için uzlaşma talep edilmesi söz konusu olabilmektedir. Ayrıca idari işlemlerle uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması ile ilgili usuller de bulunmaktadır.⁸⁵ Sonuç olarak vergilendirme ile ilgili anlaşmazlıklar uyuşmazlık olarak nitelendirilmektedir. Bunların çözümüne yönelik olarak adli ve idari uygulamalar bulunmaktadır. Konunun daha etkin bir şekilde sunulması yönünden vergi uyuşmazlıklarındaki tarafların da açıklanmasının faydalı olacağı düşünülmüştür.

B. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar

Yasa ve yönetmelikler incelenirken yanlış şekilde yorumlanmış olması ya da uygulanması sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için tarafların neler olduğunun iyi bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda tarafların vergi uyuşmazlığının ilk olarak var olduğuna kanaat getirmeleri gerekmektedir. Buna göre aynı usulle tutulmuş olan kayıtların karşılaştırılması önerilmektedir.⁸⁶

Vergi idare tarafından tarh edilen bir işlemdir. İşlemin karşı tarafında ise birey ya da tüzel bir kişilik bulunmaktadır. Ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devamının sağlanması için idarenin vergi toplaması bir zorunluluk haline gelmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılmasının her iki paydaş açısından faydalar sağlayabileceği değerlendirilmektedir.⁸⁷ İdare açısından faydalar incelendiğinde hızlı bir şekilde vergilerin tahsil edilmesi, yargılama ile ilgili mercilerin yükünün hafiflemesi ve uyuşmazlıkların azaltılmasına yönelik avantajlar sağladığı gözlenmektedir. Mükellefler açısından

⁸²ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ..”, s. 160-178

⁸³BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337

⁸⁴DEMİRBAŞ AKSÜT ve GÖK, “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma...”, s. 75-126.

⁸⁵GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”,s. 575-607.

⁸⁶ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ..”,s. 160-178

⁸⁷DEMİRLİ ve AYYILDIZ “...Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması.” ,s. 694-713.

değerlendirme yapıldığında zaman ve enerji kaybının önlenmesi, dava konusu olduğunda uygulanacak olan gecikme zamlarından kurtulma ve borcunu ödemiş olmanın verdiği huzura erişme gibi avantajları bulunmaktadır.

Uyuşmazlıkların anlaşma ile giderilmesinin avantajlarının yanında dezavantajlarının olduğunu belirten yayınların da olduğu gözlenmektedir.⁸⁸ Vergi alacağının vergi idaresi ile mükellef arasındaki kamusal borç ilişkisi olduğu ve kamusal bir alan olduğu için de eşitlik ilkesini zedeleyen uygulamalara neden olduğu yönünde eleştiriler bulunmaktadır.⁸⁹

VUK kapsamında vergi uyuşmazlıkları arasındaki taraflar vergi davası açmaya yetkili olanlar kısmında açıklanmaktadır. Bu kapsamda vergi daireleri ile birlikte belediyeler de vergi alacaklarının hukuka uygun tanzim edilmemiş olduğu yönünde ihbarda bulunma ve uyuşmazlığın giderilmesine yönelik adli ve idari işlem başlatma yetkisine sahiptir.⁹⁰ Öte yandan vergi mükellefi kendisine tarh edilen verginin usulsüz olduğuna yönelik uyuşmazlıkları bildirme ve düzenlenmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

Sonuç olarak vergi uyuşmazlıklarında taraflar vergi alacaklısı konumunda olan vergi idaresi ya da belediye olabileceği gibi vergi mükelleflerinden de oluşabilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümü için adli ve idari formüller uygulanmakla birlikte uzlaşma gibi usullerle mahkemelere ihtiyaç kalmadan çözümlenebilmektedir.

C. Vergi Uyuşmazlığının Çıkış Nedenleri

Vergi uyuşmazlıklarını üç ana başlıkta toplamak mümkündür. Bunlar esas ve tutarla ilgili uyuşmazlıklar, tahsili ile ilgili uyuşmazlıklar ve cezalarla ilgili uyuşmazlıklardır.⁹¹ Bu uyuşmazlıkların çıkış nedenleri incelendiğinde karşımıza vergi idaresinin vergi yükünü artırması, teknolojik gelişmelerle birlikte yeni vergi türlerinin kullanıma açılması, vergi idaresinin mükelleflerle etkin iletişiminin olmaması, muafiyetlerin yanlış uygulanması ve cezaların verginin aslından farklı olarak yanlış hesaplanması gibi durumlardan ortaya çıktığı belirtilmektedir.⁹² Bunların yanında vergilendirmenin hukuka aykırı şekilde yapılmış olması, yetki, şekil ve sebep açısından aykırılıkların bulunması ile konu ile amacın birbirine karıştırılmasından da

⁸⁸DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.”, s. 45-57.

⁸⁹NAS, “...Uzlaşma Kurumu..”, s. 281.

⁹⁰TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

⁹¹DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.”, s. 45-57.

⁹²SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”,s. 186.

bahsedilmektedir. Sonuç olarak vergi idaresinin kontroller sonucunda ortaya çıkardığı uyuşmazlıklarla birlikte mükellefin kendisinin farkına vardığı uyuşmazlıklar bulunmaktadır.

1. Vergi Borçlusunun Başvurması

Mükellef kendisine tarh edilen verginin türü, miktarı, tutarı ya da uygulanan cezada hatalar olduğunu fark etmesi sonucunda vergi idaresine başvurarak kendisinden tahsil edilen miktarın iadesini ya da tarh edilen vergi ya da cezanın geri alınması talebinde bulunabilmektedir. Gecikme zamları ile birlikte tahsilat gerçekleştiği için bireyin ödemiş olduğu ya da ödemek durumunda kalacağı verginin usul, konu, kapsam ya da şekil açısından hatalı olduğunu bildirmesinden sonra vergi idaresinin incelemesi başlamaktadır.⁹³

Bu süreç zarfında mükellefin incelemenin başladığı günden itibaren inceleme sonunda oluşturulacak olan tutanağın oluşturulmasına kadar geçen süre içinde bizzat kendisi tarafından uyuşmazlığın ihbarı gerçekleştirilebileceği gibi noter tarafından onaylanmış vekili tarafından da başlatılabilmektedir.⁹⁴ Mükelleflerin hakları bakımından incelendiğinde vergi matrahı beyan esasına dayalı olduğu için belirlenmiş olan süreler içinde beyan edilebilmektedir. Uygun süreler içinde gerçekleştirilen başvuruların işleme alınması söz konusu olduğu için mükellefin kendisinin ya da vekilinin sürelere dikkat etmesi önerilmektedir.⁹⁵

Sonuç olarak mükellefin kendi beyanı üzerine uyuşmazlıkların incelenmesi süreci başlatılabilmektedir. Burada mükellefin bizzat kendisinin başvurusu söz konusu olabildiği gibi vekili tarafından da başvuru yapılabilir. Ancak hukuki sürelere riayet edilmesinin önem arz ettiği gözlenmektedir.

2. Vergi Dairesinin Ortaya Çıkarması

Vergi idaresi gerçekleştirdiği denetimlerde mükellefin beyanı esasına dayanan vergilendirmenin gerçekle ilgili olmadığı, üzerinde hesap hatalarının bulunduğu ya da şikâyeteye dayanan bir inceleme talebinin olması durumlarında vergi uyuşmazlıklarının

⁹³ARSLANER, ...Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü...,s. 273-300

⁹⁴GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

⁹⁵TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

olduğuna dair incelemelerde bulunabilmektedir.⁹⁶ Sonuç olarak vergi beyanının doğru olup olmadığının araştırılmasına yönelik başlatılan inceleme neticesinde tüm işlemlerin ayrıntılı bir şekilde denetiminin gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.⁹⁷ Ortaya çıkan durumun gerektirdiği şekilde mükellefin izaha daveti gerçekleştirilebileceği gibi usulsüzlüklerin tespiti halinde idari ve adli işlemlerin başlatılması sağlanabilmektedir.⁹⁸ Böylece gereksiz incelemelerin önüne geçilmesi, mükellefin haksızlığa uğramasının önlenmesi ve uyuşmazlıkların idari süreçlerle giderilmesi amaçlanmaktadır. Sonuçta vergi kaçakçılığı gibi suçların önünün alınması da hedeflenmektedir.

Yetkileri açısından incelendiğinde vergi idaresi kendisi bizzat incelemeyi yapabileceği gibi, üst denetim organlarından gelen vergi müfettişlerinin gerçekleştirmiş olduğu denetimlerde de uyuşmazlıkların tespiti mümkündür.⁹⁹ Özetle vergi idaresi gerçekleştirdiği denetimler veya aldığı ihbarları değerlendirerek inceleme yaparak uyuşmazlıkların çözümüne yönelik önce idari, sonra da adli işlemleri başlatma yetkisine sahiptir.

IV. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Pozitif hukukun gereği olarak mükelleflerle vergi idaresi arasında yaşanabilecek uyuşmazlıkların adli işlemlere gerek kalmadan gerçekleştirilmesi tarafların amaçlarını daha hızlı ve etkin şekilde gerçekleştirmelerini sağlamaktadır. VUK kapsamında ele alınan resim ve harçlarla birlikte VUK kapsamına alınmamış olan gümrükleme ile ilgili vergilerde idari yollara başvurulması kanun metni tarafından önerilmektedir.¹⁰⁰ Sonuç olarak idari işlemler önde tutulsa da adli işlemler de uzlaşma sağlanmadığı durumlar için bir önlem olarak kullanılmaktadır.

A. İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesine yönelik olarak ilk başta düzeltme yöntemine başvurulmaktadır. Hem idarenin kendisi, hem de mükellefin başvurusu ile ortaya çıkan uyuşmazlıkların idarece hesap ve vergilendirme hatalarının giderilmesi

⁹⁶AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

⁹⁷ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

⁹⁸BOZDOĞAN ve ÇATALOLUK, “İzaha Davet...”, s. 42-56.

⁹⁹GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

¹⁰⁰DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.”, s. 45-57.

yoluyla düzeltilmesi mümkün olabilmektedir.¹⁰¹ Düzeltmeyle vergi idaresinin mükellefe salınan verginin ve/veya uygulanan cezanın doğru hale getirilmesini sağladığı belirtilmektedir.¹⁰² Bu tür bir çözümün barışçıl olarak nitelendirilerek idarenin, mükellefin ve adli mercilerin iş yükünün hafifletilmesi açısından önemli katkıları olduğu görülmektedir.¹⁰³ Düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim ile birlikte pişmanlık ve ıslah gibi idari uygulamaların neticesinde uygulanan verginin tutarı ve cezasında indirimlere gidilebilmektedir.^{104, 105, 106}

Kanun koyucu idareye mükellefin veya muhatabın hukuki statüsünü düzenleyen ve kendi yetki alanı içinde idari işlemlere izin veren bir yetkiyle donanma hakkı sunmaktadır.¹⁰⁷ Uyuşmazlığın çözümüne yönelik olarak idari işlemler sonunda vergi miktarının mahsuplaştırılması sağlanarak kalan vergi miktarının tahakkuk ettirilmesi sağlanmaktadır. Türk Vergi Hukuku açısından idari aşamada vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmiş olması önemli bir nokta olarak görülmektedir. Böylece tarafların anlaşma yoluyla kendilerinden ödün vererek müşterek bir karara varmaları sağlanmaktadır.¹⁰⁸, ¹⁰⁹Bu hususta uzlaşmayı sağlayacak olan komisyonların yetkileri vergi tutarı üzerinden belirlenmektedir.¹¹⁰

Özetle vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik olarak idari işlemleri başlatma yetkisi kanun koyucu tarafından vergi idaresine sunulan bir yetkidir. Pozitif hukukun gereği olarak idarenin mükelleflerin beyanlarını esas alarak gerçekleştirdiği denetimlerde uzlaşma, düzeltme, pişmanlık ile ıslah ve cezalarda indirim gitme gibi uygulamalar gerçekleştirebilmektedir.

B. Adli Çözüm Yolları

İdarenin uygulamaları neticesinde idari işlemlerle çözüm bulunamaması halinde adli çözüm yollarına başvurulmak suretiyle vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda adil yargılama usullerinin uygulanması gerektiği ifade

¹⁰¹ ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..”, s. 160-178

¹⁰² GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma..”, s. 575-607.

¹⁰³ ARSLANER, ...Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü , s. 273-300

¹⁰⁴ DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.” ,s. 45-57.

¹⁰⁵ KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü” , s. 333

¹⁰⁶ TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...” , s. 204.

¹⁰⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma” , s.309-337

¹⁰⁸ BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” ,s. 1367-1379

¹⁰⁹ KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

¹¹⁰ DÖNER, “Kanunilik Işığında Uzlaşma Kurumu.”, s. 189-213,

edilmektedir.¹¹¹ Ancak adli çözüm yolları masraflı ve zaman alan süreçleri içerdiği için mahkemeye intikal ettirmeden uyuşmazlıkların çözümünün sağlanması önerilmektedir.¹¹²

Bu durumun adil yargılama açısından eşitlik ilkesine aykırı olduğu belirtilmektedir.¹¹³

Yargılamalar bağımsız mahkemelerce gerçekleştirilmektedir. Burada görülen davalarda vergi mahkemeleri yetkilidir. Alacakların tahsiliyle ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulandığı gözlenmektedir. Vergi mahkemelerinde alınan kararlara itiraz bölge istinaf mahkemelerince değerlendirilmektedir. Nihai kararın verilmesinden sonra tahakkuk edilen miktarın ödenmesi sağlanır ve uyuşmazlık ortadan kaldırılır.¹¹⁴ Bu karara da itiraz gerçekleştiğinde Danıştay ve vergi kanununun Anayasaya aykırı olması durumunda Anayasa mahkemesi sırasıyla değerlendirme yetkisine sahip olmaktadır.^{115, 116} Vergi suçunun tekrerrüri halinde ikinci ve ondan sonraki tekrarlar daha fazla cezanın uygulanması ıslah açısından önemli bir uygulama olarak gösterilmektedir.¹¹⁷

Vergi uyuşmazlıklarında uygulanan adli çözümler genel olarak değerlendirildiğinde idari işlemlerle giderilemeyen durumların mahkemelere taşınabileceği, buradaki yargılamanın zahmetli süreçleri içerdiği, zaman açısından problemlerin ortaya çıkmasına neden olduğu ve alacakların tahsili açısından geçen süreyi geciktirdiği gözlenmektedir. Yetki açısından incelendiğinde vergi mahkemelerinin yetkili olduğu, burada alınan kararlara itirazların da sırasıyla bölge idare mahkemeleri, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi tarafından değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Bu tür davalar yıllar aldığı ve bilirkişi gibi pek çok ek harç ve masrafı ortaya çıkardığı için önerilmemektedir. Ayrıca mahkemelerdeki iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla adli çözümler yerine uyuşmazlıkların giderilmesi için uzlaşmaya ihtiyaç olduğu gözlenmektedir.

¹¹¹AKÖZEK, Esra. “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

¹¹²ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..”, s. 160-178,

¹¹³BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma” , s.309-337

¹¹⁴BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

¹¹⁵KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

¹¹⁶TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

¹¹⁷ÖNCÜ, “Vergi Hukukunda Tekerrür...”s. 253-276.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞİMİ VE DİĞER ÜLKE ÖRNEKLERİ İLE KİYASLAMALI HUKUKTA UZLAŞMA KURUMU

I. Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu günden bu yana pozitif hukuk ilkelerini benimseyerek vatandaşlarla idare arasında ortaya çıkabilecek problemlerle ilgili idari işlemleri önde tutan bir anlayış sergilemiştir. Ancak idarenin kendisini devam ettirebilmesi için vergi toplaması gerekmektedir. Nitekim kamu gelirlerinin önemli bir kısmı vergilerden oluşmaktadır. Bu kapsamda Anayasa'nın 125. Maddesine göre idarenin her işlemi yargı yoluna açılmakla birlikte öncelikle idari işlemlerle uyuşmazlıkların çözümü hedeflenmiştir.¹¹⁸

Araştırmanın bu kısmında ilk olarak 1961 tarihli VUK kapsamında gerçekleştirilen değişikliklerle başlayan¹¹⁹, 205 Sayılı Yasa(1963) ile vergi hukukuna dâhil edilmiş, 2365 Sayılı Kanun'la birlikte mahalli uzlaşma komisyonlarının yetkisini aşan miktarlarla ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığı'na merkezi uzlaşma komisyonları oluşturma yetkisinin verildiği, 3239 Sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsayan ve 4008 sayılı kanunda kaçakçılık suçlarını kapsamı dışında bırakan ve 4444 sayılı kanunla da vergi cezalarının da uzlaşma kapsamına alınmasını sağlayan uzlaşma kurumu ile ilgili gelişimin özetlenmesi hedeflenmiştir.¹²⁰ Türk vergi hukukunda uzlaşmanın Almanya model alınarak oluşturulduğu da ifade edilmektedir.¹²¹

Uzlaşma kurumuyla ilgili gerçekleştirilmiş olan değişikliklerin üç temel bölümde incelenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür. Bu kapsamda ilk olarak 1963-1994, sonra 1995-1998 ve en son da 1999-2019 arası dönemler incelenmiştir.

¹¹⁸ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..”, s. 160-178

¹¹⁹VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

¹²⁰BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

¹²¹GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

A. 1963-1994 Yılları Arasındaki Durum

205 Sayılı Kanun ile birlikte 1963 yılında Türk Vergi Hukukuna giren uzlaşma kurumu 1981 yılına kadar aynı şekilde muhafaza edilmiş ve bu yıldan sonra uzlaşma komisyonlarının yetkileri genişletilmiştir. 1985 yılında çıkarılan 3239 Sayılı Kanun çıkana kadar tarhiyat sonrası uzlaşma olarak uygulanmıştır.¹²² Bu değişikliklerin yapılmasının sebebi olarak mükelleflerin hızlı bir şekilde işlerinin görülmesi, adli mercilerin yükünün hafifletilmesi, tahsil edilemeyen vergilerin mahsuplaştırılması ve idari işlemleri daha etkin hale getirerek hukukun pozitif imajının sarsılmasının önüne geçmek olarak gösterilmektedir.¹²³ Bu Kanun ile birlikte Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın (Hazine ve Maliye Bakanlığı) incelemelerine dayanılarak keseceği cezalar tarhiyattan önce uzlaşmaya açılmıştır.¹²⁴

B. 1995-1998 Yılları Arasındaki Durum

1995 ila 1998 yılları arasında uzlaşma kurumu ile ilgili yapılan düzenlemeler incelendiğinde 4008 Sayılı Kanun kapsamında kaçakçılık suçlarına ilişkin uzlaşmanın önünün kapatıldığı gözlenmektedir. Milat niteliğinde olduğu için 1995 sonrası dönemin ayrı bir şekilde incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. Böylece 1995 yılından sonra gerçekleşmiş olan vergi ve gümrük kaçakçılığı cezalarının uzlaşma yolu kapatılmıştır.¹²⁵

1999 öncesi gerçekleştirilmiş olan değişiklikler incelendiğinde uzlaşmayla ilgili olarak 485, 2365, 2686, 2791, 3239, 4008, 4369 ve 4444 Sayılı Kanunların tatbik edilmiş olduğu gözlenmektedir.¹²⁶ Bu değişiklikler sonrasında kar haddi ve gide esası hükümleri tarhiyatta vergilerin uzlaşmasına konu olmuştur. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yüksek miktardaki vergilerde uyuşmazlık olması durumunda merkezi uzlaşma komisyonları kurabileceği hükme bağlanmıştır. Uzlaşma gerçekleştiği hallerde bunun hiçbir şekilde dava konusu olamayacağı ve uzlaşmanın hükmünün kesin olduğu da mevzuata eklenmiştir. Bir ara 4369 Kanun hükümlerine dayalı olarak uzlaşmanın kapsamı

¹²²GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları..." s. 439.

¹²³NAS, "..Uzlaşma Kurumu..", s. 281.

¹²⁴VARDAL, "Uzlaşma Kurumu", s. 127.

¹²⁵NAS, ".. Uzlaşma Kurumu..", s. 281.

¹²⁶VARDAL, " Uzlaşma Kurumu", s. 127.

genişletilmiş ve bunu takiben 1999 yılında 4444 Sayılı Kanun ile birlikte vergi cezaları uzlaşmanın kapsamına alınmıştır.

C. 1999-2019 Yılları Arasındaki Durum

Gerek teknolojik gelişmeler, gerekse de küresel ticaretin gereklerinin yerine getirilmesi amacıyla 1999 yılından günümüze kadar firmaların likit ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak vergilendirmede uzlaşmanın daha etkin kullanılabilmesine yönelik pek çok değişikliğin gerçekleştirilmiş olduğu gözlenmektedir. Bu kapsamda gerçekleştirilen düzenlemeler incelendiğinde genelde bir an evvel uzlaşmaya varılması ve her iki tarafın da kazanımlarını bir an evvel mahkemelere gerek kalmaksızın elde etmelerini amaçlayan düzenlemelerin gerçekleştirilmiş olduğu gözlenmektedir.

Günümüze kadar gerçekleşen değişiklikler yönetmelikler üzerinden incelendiğinde 1999 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında uzlaşmanın nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği anlatılmaktadır. Ayrıca 23796 (24.08.1999), 25974 (22.10.2005), 26471 (23.03.2007), 29316 (04.04.2015) sayılı Resmi Gazetelerde yayınlanan yönetmelikler aracılığıyla uzlaşma yönetmeliği üzerinde birtakım değişiklikler yapıldığı belirtilmektedir. Böylece pek çok verginin uzlaşma kapsamında incelenebileceği ve yeniden belirlenebileceği anlaşılmaktadır.¹²⁷ Ancak kimi suçlarla ilgili durumların uzlaşma kapsamında değerlendirilmediği gözlenmektedir. Örneğin 2018 yılında gerçekleştirilen düzenlemeyle usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin uzlaşma kapsamından çıkarılması sağlanmıştır.¹²⁸

Her ne kadar bu tür düzenlemelerin verginin aslının veya cezasının bir bölümü ya da tamamının tahsil edilememesinden ötürü kamunun gelirlerinin kısıtlanması gibi sonuçlar doğurduğu yönünde eleştiriler bulunan yayınlar olsa da¹²⁹, uzlaşmanın hiç tahsil edilemeyecek durumda olan vergilerin en azından bir kısmının tahsilatını sağladığı gözlenmektedir. Ayrıca mevzuata getirilen 1999 yılındaki kısmi uzlaşma ile mükellefin birden fazla vergi tarhı karşısında en azından bir kısmını kabul etmek durumunda kalmasına yol açtığı da vurgulanmaktadır.¹³⁰

¹²⁷GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

¹²⁸DEMİRLİ ve AYYILDIZ, “...Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından çıkarılması.” ,s. 694-713.

¹²⁹ELİK, “Gümrük Uzlaşması Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu.” s. 131-142

¹³⁰BAřARAN YAVAşLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma” , s.309-337

Uzlaşmayla ilgili uygulamalar neticesinde 2011 yılından 2014 yılına kadar gerçekleşen uygulamalar sonucunda %86 gibi çok önemli oranda gerçekleşmiş vergi tahsilatının olduğuna yönelik bulgular paylaşan yayınların da olduğu gözlenmektedir.¹³¹ Ayrıca 2010 ila 2016 yılları arasında 752.550 başvuruya karşılık olarak 680.736 dosyanın uzlaşmayla sonuçlandığı ve adliyelerin bu kadar iş yükünden kurtulduğu da eklenmektedir. Ancak vergilerin aslının tahsilatında %66'lık bir oran yakalanmışken, cezalarda sadece %6'lık bir başarı sağlanabilmiştir. Bölgesel olarak incelendiğinde gelişmiş illerden gelen başvuruların uzlaşma oranlarının yüksek olduğu da belirtilmektedir.¹³²

Bu dönemle ilgili gerçekleştirilmiş olan düzenlemeler genel olarak değerlendirildiğinde verginin kolay ve çabuk bir şekilde ödenmesine olanak sağlayacak bir sistemin uygulamaya konulmaya çalışıldığı gözlenmektedir. Ancak 1999 öncesi dönemde getirilen aşırı serbest ortam neticesinde vergi tahsilatında sorumlu davranarak yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin bir nevi cezalandırıldığı ve yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin cezalarının da affedilebildiği bir ortamdan, vergi ödeyenlerin ödüllendirildiği bir sisteme doğru geçişin yaşandığı ifade edilmektedir.¹³³ Ayrıca uzlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili taksitlendirme ve kısmi uzlaşma gibi iyileştirmelerin de gerçekleştirildiği gözlenmektedir.

Danıştayın kararlarına atıf yapılarak önceki çalışmalarda uzlaşma kapsamında mükellefin haklarının korunmasına yönelik kararların paylaşıldığı ve Bakanlığın yetki aşımına hükmedilen kararların da olduğu değerlendirildiğinde bunun mükellefin yararına bir uygulama olduğu gözlenmektedir.¹³⁴ Ayrıca yapılan değişikliklerle meslek odası temsilcilerinin uzlaşma komisyonlarına katılmaları, uzlaşma teklifinin kabulünden sonra davaların açılma süresine kadar mühlet verilmesi ve vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılması gibi hususların da olduğu anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak 1999'dan günümüze kadar ticarete neredeyse bütün kurallar yeniden belirlendiği için Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumuna yönelik değişikliklerle mükelleflerin haklarının korunması tercih edilmiştir. Bu dönemde sosyal devlet ilkesinin benimsenmiş olması ve vergi gelirlerinin doğrudan değil de dolaylı olarak daha fazla toplanmaya başlanmış olmasının etkili olabileceği düşünülmektedir.

¹³¹DEMİRBAŞ AKSÜT ve GÖK, "Gümrük Vergilerinde Uzlaşma..." , s. 75-126.

¹³²HEPAKSAR ve SONKUR, "...Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi..." ,s. 49-66.

¹³³NAS, "...Uzlaşma Kurumu..." , s. 281.

¹³⁴VARDAL, "Uzlaşma Kurumu", s. 127.

II. Başka Ülkelerdeki Örneklerle Kıyaslamalı Hukukta Uzlaşma Kurumu

İnsanoğlu bir arada yaşamaya başladığı günden itibaren kendisine için bir hukuk düzeni oluşturmuştur. Eski medeniyetlerde dahi bir hukuk sisteminin olduğu bilinmektedir. Toplayıcılıktan sonra yavaş yavaş tarım toplumuna dönen medeniyetin feodalizm ile birlikte vergilendirme gibi uygulamalara gittiği görülmektedir. Mısır ve Babiller, Eski Sümer, Yunan ve Roma’da bile vergilerin olduğu vurgulanmaktadır.¹³⁵ Bireyler Maslow’un ihtiyaçlar hiyerarşisinde ifade ettiği üzere ilk olarak fizyolojik ihtiyaçlarını giderme eğilimindedir. Daha sonra güvenlik ihtiyaçları karşılanmak durumundadır. Bir sonraki aşamada ise aidiyet ve toplumda saygı görme gibi ihtiyaçların olduğu bilinmektedir. Son olarak da kendini gerçekleştirme ihtiyacının olduğu belirtilmiştir. Buna göre bireyler fizyolojik ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra bir yere ait olma ve güvenliklerini sağlamak için vergiler ödemeye razı olmaktadır.¹³⁶

Küreselleşme hayatın her alanında olduğu gibi hukuksal düzenlemeler açısından da kendisini hissettirmektedir. Büyük Önder Mustafa Kemal Atatürk’ün hedef gösterdiği muasır medeniyetler seviyesine çıkmak için diğer ülkelerin yaptıkları uygulamalardan faydalı olanların ülkemize adapte edilmesinin sağlandığı hukuk alanında yapılan değişikliklerden de görülmektedir. Vergide uzlaşma kurumuyla ilgili düzenlemelerin ilk olarak Almanya’dan alındığı, daha sonra Fransız vergi hukuk sisteminde kullanılan uygulamalardan esinlenilerek Türk Vergi Hukukuna eklendiği gözlenmektedir.

Dünyadaki uzlaşmayla ilgili uygulamalar incelendiğinde çok farklı şekillerde uygulansa da uzlaşmanın asıl amacının mahkemelere gerek kalmadan işlemlerin yürütülmesine dayandığı gözlenmektedir. Örneğin İsveç iki türlü olarak vergi uyuşmazlıklarını çözüme bağlamaktadır. İlki idari yollarla ikincisi de adli mercilerce çözümdür. Bu sistem ülkemizde uygulanan uzlaşma sistemiyle büyük benzerlik göstermektedir. Benzer şekilde Danimarka vergi sistemi çok büyük yükümlülükler getirmesine rağmen hukukun mükellefin kabul edebileceği bir usulle uygulanmasından ötürü herkesin razı olduğu bir şekilde uygulanmaktadır. Bu sayede Danimarka’nın vergi tahsilatı konusunda diğer ülkelere oranla çok önde olduğu vurgulanmaktadır.¹³⁷ Bunun yanında Amerika Birleşik Devletleri’nde idare ile bireyler arasındaki anlaşmazlıkların

¹³⁵GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

¹³⁶XU, Wei; TONG, Chun-rong. CriminalReconciliationunderthePerspective of Maslow'sNeed-HierarchyTheory [J]. Journal of ShanxiPolice Academy, 2012, 4.

¹³⁷TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

çözümünde uzlaşmanın en çok başvurulan yöntem olduğu belirtilmektedir.¹³⁸ Ayrıca AB ülkelerinde sıkça kullanılmakta olan ve aslı İsveç hukukuna dayanan ombudsmanlık gibi uygulamaların da benimsenebildiği tespit edilmiştir. İngiltere ve ABD’de vergi anlaşmazlıklarının genelde uzlaşmayla çözüme bağlandığı ve bunlardan sadece %5 oranında vakanın mahkemeye intikal ettiği belirtilmektedir. Bunun yanında Fransa’da bu oranın %3 seviyesinde olduğu eklenmektedir.¹³⁹ Özetle kıyaslamalı hukuk çerçevesinde başka ülkelerde gerçekleştirilen uygulamaların incelenmesinin Türk Vergi Hukukunun gelişmesinde ve çağın gereksinimlerini yerine getirebilmesinde önemli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.

Vergilerin tahsilatı konusunda vatandaşlık bilinci yüksek olan ve demokratikleşme konusunda önde olan ülkelerin daha iyi bir görünüm sergiledikleri gözlenmektedir. Bireyler örgütsel davranışta cezanın adil olduğu algısına sahip olduklarında kabullenme konusunda önemli gelişmeler sergileyebilmektedir. Sonuç olarak vergilerde anlaşmazlığa düşme hususunda da yapısal bir reformun gerçekleştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması gerektiği ve bireylerin daha bilinçli bir şekilde ve vatandaşlık bilinciyle yetiştirilmeleri gerekmektedir. Gelişmiş ülkeler seviyesinde olmak için de onlardaki uygulamaların incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. Bu nedenlerden ötürü araştırmanın bu kısmında mukayeseli hukuk çerçevesinde İngiltere, Fransa, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Almanya’nın uzlaşma sistemlerinin incelenmesi gerçekleştirilecektir.

A. İngiltere

İngiltere hukuk sistemine göre bütün suçlar uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmektedir. Uzlaşmanın olması suçun tamamen ortadan kaldırılması anlamına gelmediği gibi cezada indirim yapılması olarak uygulandığı belirtilmektedir.¹⁴⁰ Fransız hukuk sisteminde uygulandığı şekliyle İngiltere’de de adli çözümler uygulanmadan önce idari işlemin gerçekleştirilmeye çalışılmış olması ve anlaşmazlıkla sonuçlanması beklenmektedir.¹⁴¹ Ayrıca İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarına çok az rastlanıldığı ve bunun nedeninin de iyi yapılandırılmış bir sisteme sahip olmaları olduğu da eklenmektedir. İngiltere’nin vergi hukuku anlayışı geç gelecek çok gelirden daha öncelikli olarak çabuk

¹³⁸DEMİRBAŞ AKSÜT ve GÖK, “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma...” ,s. 75-126.

¹³⁹TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...” , s. 102.

¹⁴⁰AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

¹⁴¹BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

gelecek az gelire odaklanmış olması gösterilmektedir. Böylece hızlı bir şekilde mahsuplaşmak mümkün olmaktadır. İdari işlemlerde anlaşmazlık yaşanması durumunda hem idarenin hem de mükellefin adli yollara başvurusunun önünün de açık olduğu gözlenmektedir.¹⁴²

Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda “Commissoner of Inland Revenue” (İç Gelirler Komisyonu) adlı kuruma başvuruları söz konusu olmaktadır. Bu komisyon vergi idaresinin temsilcilerinin yanında bölgenin ileri gelen iş adamlarını da kapsamaktadır. Komisyon uygun gördüğünde verginin azaltılmasına hükmedebilmektedir.¹⁴³ Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın kesinleşmiş bir cezayı affetme ya da kısmen kaldırabilme yetkisinin de olduğu belirtilmektedir.¹⁴⁴ Her ne kadar bu tip uygulamalar toplumda adalet algısının düşmesine yol açabileceği gibi endişeler ortaya çıkarsa da İngiltere servet beyanı ve takibi açısından önemli mesafeler kaydetmiş olduğu için bu gibi durumlar çok fazla sorgulanmamaktadır.¹⁴⁵ İdari işlemler adli işlemlere gerek kalmadan vergilerin tahsilini sağladığı için daha işin başlangıcında çözüm üretmektedir.¹⁴⁶

Usul olarak incelendiğinde her Nisan ayında vergi mükelleflerinin gelirlerini beyan etmeleri beklenmektedir. Bu beyanların doğru olup olmadığı o yılın Kasım ayına kadar vergi idaresince kontrol edilmekte ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla büyük ölçüde giderildiği belirtilmektedir.¹⁴⁷ Mukayeseli hukuk açısından incelendiğinde uyuşmazlıkların %90 oranında çözüme kavuşturulduğu gözlenmektedir. Bu durumun Türk Vergi Hukukundaki tarhiyat öncesindeki uzlaşma ile büyük benzerlikler gösterdiği anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak İngiltere Vergi Hukukunda uzlaşmanın büyük bir etkisinin olduğu gözlenmektedir. Bu uygulamalar sayesinde adli mercilere gerek kalmadan idari işlemlerle vergilendirmenin gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca servetin oluşumu ve büyümesi ile ilgili gerçekleştirilen denetimlerin de önemli katkılar sağladığı gözlenmektedir. Bu tip uygulamaların ülkemizde de olduğu ancak herkesin etkin şekilde faydalanmadığı için sosyal adalet algısına olumsuz etki yaptığı gözlenmektedir. Dolayısıyla bilinçlendirme

¹⁴²GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

¹⁴³HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

¹⁴⁴NAS, “..Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

¹⁴⁵TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

¹⁴⁶TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

¹⁴⁷VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

çalışmaları gerçekleştirilerek benzer vergi tahsil oranlarına yaklaşılarak toplumda adalet algısının da yükseltilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

B. Fransa

İngiltere hukuk sisteminde olduğu gibi Fransız Hukuk Sisteminde de uzlaşmanın yerinin olduğu gözlenmektedir. Verilen zararın tazmin edilmesi sonucunda adli takibe gerek kalmaması sağlandığı ifade edilmektedir.¹⁴⁸ İngiltere hukuk sisteminin aksine Fransız vergi hukukunda dolaylı vergilerle ilgili uyuşmazlıkların adli çözümlerle giderilmesi usulü benimsenirken, doğrudan vergilerin idari çözümlerle giderilmesi yöntemi benimsenmektedir. Adli işlemlerin başlatılması için vergi mükellefinin idari çözümleri aramış ve bu yolların tükenmiş olması beklenmektedir. Bu tür işlemlerin gerçekleşmesi için noter, vergi idaresi temsilcisi ve mükellefin temsilcilerinden oluşan Eyalet Uzlaşma Komisyonu adı verilen bir yapının kararları alması beklenmektedir. Komisyonun yetkileri incelendiğinde verginin aslı ya da cezası ile ilgili her türlü işlemi gerçekleştirmeye yetkili olduğu anlaşılmaktadır.¹⁴⁹ Ancak ABD ve Almanya vergi sistemine aykırı olarak Fransa’da verginin adli ile ilgili uzlaşmaya gidilemediği ve cezaların uzlaşmaya tabii olduğu belirtilmektedir.¹⁵⁰

Mükellefin ödeme gücünün olmaması ve eşitliğin ve tarafsızlığın sağlanabilmesi açısından Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comitédu Contentieux Fiscal) üst hukuk birimlerinin kararlarına uymak durumunda kalmaktadır. Bu tür bir işlemin gerçekleşmesi için üst yargıyı oluşturan Danıştay (Conseild’Edat), Sayıştay (Courdes Comptes) ve Yargıtayın (Cour de Cassation) aynı kararı onamaları beklendiği için bu işlem çok uzun zaman alan bir şekilde karşımıza çıkmaktadır.¹⁵¹ Bu komisyonun cezalara ilişkin %95 oranında çözüm ortaya koyduğu ve ancak %3 oranında uyuşmazlığın adli süreçlere yansıdığı belirtilmektedir.^{152, 153}

¹⁴⁸ AKÖZEK, Esra. “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

¹⁴⁹ BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu....” s. 1367-1379.

¹⁵⁰ HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

¹⁵¹ GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

¹⁵² HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

¹⁵³ TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

İdari yargı yoluyla dosyaların neredeyse tamamının çözüme kavuşturulduğu da ifade edilmektedir. Fransız hukukunda ihtilafsız kaza olarak adlandırılan bir yöntem uygulanmaktadır. Buna göre mükellefin fakirleşmesi neticesinde vergiyi ödeyemez hale gelmesi ya da idare tarafından hukuki dayanağı olmayan bir verginin salınmış olmasında Mali Anlaşmazlıklar Komisyonuna başvurular gerçekleştirilmektedir.¹⁵⁴ Sonuç olarak mükellefin salınan hukuki vergiyi ödemeye kabiliyeti olduğu halde uzlaşmaya gitme yollarını aramasının önüne geçilmektedir.¹⁵⁵ Komisyonların almış olduğu kararların bağlayıcı olduğu da eklenmektedir.¹⁵⁶

C. Amerika Birleşik Devletleri

Dünya sahnesine geç çıkan bir ülke olsa da Amerika Birleşik Devletleri'nin vergi konusunda örnek gösterilen bir hukuk sistemine sahip olduğu bilinmektedir. 1860 yılından bu yana Amerikan vergi mükelleflerinin uzlaşma kurumundan faydalanabildikleri ifade edilmektedir.¹⁵⁷ Amerikan hukukunda uzlaşma mağdurun “chargebargaining” (suçlama pazarlığı) süreçlerinden sonra mağduriyetinin giderilmesine dayanan esaslara bağlı olduğu ifade edilmektedir.¹⁵⁸ Ayrıca mükellefin verginin tümünü ödeyemeyecek duruma gelmiş olmasında, ödenebilecek kısmının tahsiline yönelik uygulandığı da vurgulanmaktadır.¹⁵⁹

Bu ülkede yapılan uygulamaların Türk Vergi Hukukuna da ilham kaynağı olduğu gözlenmektedir. Nitekim izaha davet Amerikan hukukunun bir uygulaması olarak başlamışken Türk Vergi hukukuna da yansımış olduğu belirtilmektedir.¹⁶⁰ Vergi usulsüzlükleriyle ilgili her aşamada Amerikan vergi hukukunda uzlaşmaya bir kapı arandığı gözlenmektedir. “Offer in Compromise” (Uzlaşma Teklifi) uygulamasıyla idare ile birey arasında uzlaşmanın yolu açılmaktadır. Uyuşturucudan kaynaklanan suçlar haricinde bütün suçların uzlaşmaya konu olabileceği ifade edilmektedir.¹⁶¹ ABD’de vergiyle ilgili hususlar uzlaşma komisyonlarında karara bağlanmaktadır. Komisyonun vermiş olduğu karara mükellef doksan gün içinde adli mercilere başvuru yapma yoluyla

¹⁵⁴NAS, “Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

¹⁵⁵TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

¹⁵⁶VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

¹⁵⁷NAS, “..Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

¹⁵⁸AKÖZEK, Esra. “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

¹⁵⁹TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

¹⁶⁰BOZDOĞAN ve ÇATALOLUK, “İzaha Davet...”, s. 42-56,

¹⁶¹BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

itiraz edebilmektedir. Mükellef komisyonlara bizzat kendisi katılabileceği gibi vekilini de gönderme yetkisine sahiptir.¹⁶²

ABD’de uygulanan uzlaşmanın mahiyeti incelendiğinde geç tahsil edilen çok vergiden hızlı bir şekilde tahsil edilen az verginin daha makbul görüldüğü belirtilmektedir.¹⁶³ Ayrıca uzlaşma talep eden mükellefin 150 ABD Doları başvuru ücretiyle birlikte uzlaşmaya konu olacak verginin ilk taksitini yatırma yükümlülüğü bulunmaktadır. Başvuru sonrasında hesaplar tekrar incelenir ve kesinleştirilir. Uzlaşmaya konu olan vergiyle ilgili adli işlem başlatılmamışsa iki taraf da mahsuplaşmış sayılmaktadır. Böylece aynı vergiyle ilgili uzlaşma sağlanmışsa bir daha başvuru yapıldığında dikkate alınmamaktadır. Ayrıca mahsuplaştırılması beklenen rakam ödenmediğinde verginin tahsili tam olarak gerçekleştirilmektedir. Beş yıl içinde ödeme gerçekleştirilmemiş olduğunda da verginin cezası ile birlikte faizi de hesaplara eklenmektedir.¹⁶⁴

Milli Gelirler Yasası (Internal Revenue Code) kapsamındaki 7122 sayılı maddeye göre uzlaşma “Appeals Office” (Uzlaşma Ofisi) tarafından takip edilmektedir.¹⁶⁵ Ancak ABD’li pek çok şirketin uluslararası yatırımları söz konusu olduğu için bunların vergilendirmesinin takip edilmesi oldukça güç süreçlerin işlemesine neden olmaktadır. Vergi suçunun işlendiği ülkenin kanunlarının mı yoksa sermaye sağlayıcısı olarak ABD’nin mi yetkili olduğu yönünde anlaşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca suçun işlendiği şirketin o ülkedeki yöneticilerinin mi yoksa tüm yönetimin mi sorumlu olduğuna dair çıkmazların bulunduğu ifade edilmektedir.¹⁶⁶

ABD’deki uzlaşma kurumunun Uzlaşma Ofisi tarafından yürütüldüğü, genel amacının vergilerin bir an evvel tahsilinin sağlanması olduğu, uzun yıllarca uygulandığı için başka hukuk sistemlerinde de izaha davet gibi usullerinin benimsenmiş olduğu ve komisyonun verdiği kararlara yargı yolunun açık olduğu gözlenmektedir. Uyuşturucu ile ilgili suçlar haricinde bütün suçların uzlaşma kapsamına alınabildiği ve bununla ilgili farklı eyaletlerde farklı uygulamaların benimsenebileceği de görülmektedir.

¹⁶²VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

¹⁶³HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

¹⁶⁴TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

¹⁶⁵GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

¹⁶⁶GÜRKAYNAK, Gönenç. “AB Rekabet Hukuku Uygulamasında Komisyon ve Teşebbüsler Arasında Uzlaşma ve Sulh” , Rekabet Dergisi , Cilt: 17, 2005, s. 31-72. Ankara.

D. Almanya

Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi Almanya’da da uzlaşmaya yönelik uygulamaların eyaletler arasında değişiklikler gösterdiği belirtilmektedir.¹⁶⁷ Fransa ve İngiltere örneklerinde olduğu gibi Almanya’da da uzlaşmadan sonra adli yollara başvurulması için idari çözümlerin uygulanmış ve uyuşmazlıkla sonuçlanmış olması beklenmektedir. İzaha davete benzer bir yöntemle vergi idaresi mükellefi konuşmaya çağırmakta ve uzlaşmanın sağlanması için her iki tarafın da ödünler vermesi söz konusu olmaktadır. İlk konuşmada taraflar beklentilerini aktarmakta ve son konuşmaya kadar müzakereler kanıtlar ışığında yürütülmektedir. Tarafların hazırlık yapmak için mühlet istemeleri söz konusu olmakta ve konuşmalar neticesinde ortaya çıkan rakam matrah kabul edilerek verginin tahsili gerçekleşmektedir.¹⁶⁸ Bu yöntemle her on anlaşmazlıktan dokuzunun idari aşamada çözüme kavuşturulduğu belirtilmektedir.¹⁶⁹ Anlaşmazlık halinde mükellefin başvuruyu doğrudan vergi dairesine yapması beklenmektedir. Başvuru sonucu olumlu değerlendirildiğinde mükellef konuşmaya çağırılmaktadır. Ayrıca tarhiyat iptal edilmektedir.¹⁷⁰ Olumsuz değerlendirilen başvurularla ilgili mükellefe yazılı ve gerekçeli bir cevabın verildiği ifade edilmektedir.¹⁷¹

Türk Vergi Hukukuna uzlaşmanın girmesi Alman vergi hukukundan esinlenme yoluyla gerçekleştirilmiştir. Mevzu olarak Alman hukuku benimsenmiş olsa da Almanya’da eşitlik ilkesinin zedelendiğine dair çok eleştirilerin olması nedeniyle uzlaşmadan 1977 yılında Almanya vazgeçmiştir.¹⁷² Almanya temyiz mercii olan Anayasa Mahkemesinin “devletin hiçbir surette kanuna aykırı anlaşmalarla vergi alacağından feragat edemeyeceği” içtihadına bağlı olarak bu uygulamanın gerçekleştirildiği gözlenmektedir.¹⁷³ Bu gelişmede Alman Vergi Usul Kanunu’nun 220. Maddesinde Maliye Bakanına uzlaşma yetkisinin sunulmuş olması etkili rol oynamıştır. Bakanların bu yetkiyi ya hiç kullanmamış olmaları, ya da kullandıklarında bir kesimin kollandığı algısının

¹⁶⁷AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

¹⁶⁸BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

¹⁶⁹HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

¹⁷⁰TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

¹⁷¹TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

¹⁷²DÖNER, “Kanunilik Işığında Uzlaşma Kurumu”, s. 189-213.

¹⁷³VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

oluşması neticesinin ortaya çıkmasında önemli rol oynadığı gözlenmektedir.¹⁷⁴ Sonuç olarak vergi uyuşmazlıklarının bağımsız vergi kolu yöntemiyle çözüme ulaştırıldığı belirtilmektedir.¹⁷⁵

Bütün bu ülkelerdeki uygulamalardan bahsettikten sonra ülkeler arasındaki alacaklar ve vergilendirme ile ilgili kısa bilgiler sunulmasının faydalı olacağı değerlendirilmiştir. Uluslararası hukuk Birleşmiş Milletlerin bağlayıcılığı sayesinde ülkeler arasında işletilmektedir. Ülkelerin birbiri üzerinden vergi tahsil etmeleri çok görülen bir durum olmamakla birlikte bir ülkenin diğer ülkeden arazi kiralayarak tarım yaptığı gibi uygulamalarla birlikte yeni yeni gündeme gelmeye başlamıştır. Ülkelerin vergi tahsilatında karşı karşıya geldikleri en büyük nokta uluslararası ticaretten kaynaklanan vergilerdir. Ancak kendilerini temsil eden taraftan tahsil etme gibi bir uygulama gerçekleştirildiği için uzlaşmaya gerek kalmamaktadır.

¹⁷⁴GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”,s. 439.

¹⁷⁵NAS, “..Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Uzlaşma Türk Vergi Hukukuna girdiği günden bu yana çok değişik şekillerde uygulanmaya başlamıştır. Vergi kanunlarına göre uzlaşma verginin hesabında ya da miktarında veyahut türünden kaynaklanan bir anlaşmazlığın çözümüne yönelik olarak anlaşma sağlanması olarak algılanmaktadır. Doktrinde ise uzlaşma idari işlemlerle vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi ve adli işlemlere çok fazla iş düşmemesi şeklinde yorumlanmaktadır.¹⁷⁶

Uzlaşmanın tarhiyat öncesinde olabileceği gibi tarhiyat sonrasında da gerçekleşebileceğine yönelik farklı uygulamaların mevcut olduğu bilinmektedir.¹⁷⁷ Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlemdir. Vergi tarh edildikten sonra mükellefin başvurusu üzerine uyuşmazlıkların giderilmesi söz konusu olmaktadır.¹⁷⁸ Kavram olarak incelendiğinde tarhiyat sonrası uzlaşma verginin salınıp cezanın kesilmesini takiben oluşabilecek ihtilafların mahkemeye taşınmadan, vergi idaresi ile mükellef arasında sulhun sağlanması ve sona ermesi olarak tanımlanmaktadır.¹⁷⁹ Araştırmanın bu bölümünde tarhiyat sonrası uzlaşmanın kurumsal yapısı, uzlaşmanın şartları ve bu uzlaşmayı gerçekleştirecek olan komisyonun oluşturulması ve işleyişi ile ilgili bilgiler aktarılacaktır.

1963 yılından bu yana uygulanan tarhiyat sonrası uzlaşma vergilerin tahsili konusunda önemli katkılar sağlamaktadır.¹⁸⁰ Kavramın 1986 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuata eklendikten sonra tarhiyat sonrası olarak adlandırıldığı, aslında bunun adının uzlaşma olarak bilindiği belirtilmektedir.¹⁸¹ Mevzuatta tarhiyat sonrası uzlaşma pek çok farklı yerde zikredilmektedir. Bunlardan ilki 3239 Sayılı Kanun'un 33. Maddesine

¹⁷⁶ARSLANER,...Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü, s. 273-300

¹⁷⁷BAŞARAN YAVAŞLAR, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", s.309-337,

¹⁷⁸GÜLTEKİN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.", s. 575-607.

¹⁷⁹HOCAOĞLU, "Vergi Hukukunda Uzlaşma." , s. 491-515.

¹⁸⁰TUNÇ, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu..." , s. 102.

¹⁸¹TÜRKAY, İmdat. "Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma", Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

işaret etmektedir. Buna göre uzlaşma verginin tarhından sonra verginin kendisiyle birlikte ilişkili cezaları da kapsamaktadır.¹⁸² Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na 205 Sayılı Kanun ile eklenen 22. Maddenin de uzlaşmayı vergi cezasının kesilmesi, kalkması ve ödenmesi başlıkları içinde ele alırken tarhiyat sonrası uzlaşmadan bahsetmektedir.¹⁸³ Bunların yanında yine VUK'un 344. Maddesi vergi ziyayı kapsamından uzlaşmayla anlaşılmış olan vergiler kapsam dışında bırakılmıştır.¹⁸⁴ Türk Vergi hukukuna göre Uzlaşma Yönetmeliği'nin ikinci maddesinde uzlaşmanın tarh edilen veya Bakanlık tarafından salınan verginin re'sen, ikmalen ya da idarece uygulanan şekline mükellefin bizzat kendisi ya da vekili tarafından itiraz edilebileceği ifade edilmektedir.^{185, 186} Aynı yönetmeliğin ek birinci maddesinden onuncu maddesine kadar olan hükümlerine göre hesaplanan vergi neticesinde mükellefin beyanından farklı bir durum ortaya çıkması durumunda mükellefin vergi kaçakçısı durumuna düşmemek için bu yola başvurabileceği de vurgulanmaktadır.^{187, 188} Bu talebin iletilmesi için kanuni olarak belirlenen süre dava açma süresinin sonu olarak işaret edilmektedir.¹⁸⁹ Sürenin verginin tarhından sonra otuz gün içinde gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca başvuru sonrasında on beş gün içinde mükellefin uzlaşmaya çağırılması gerekmektedir.¹⁹⁰

Tarhiyat sonrasında uzlaşma sonucunda taraflardan birisinin haklı çıkacağı ve verginin tahsilinin kolaylaşacağı belirtilmektedir.¹⁹¹ Bu sayede vergi idaresinin vergi toplama oranlarının yükseldiği, mükellefin yıllar süren davalara konu olmaktan kurtulduğu ve mahkemelerin de iş yükünün hafıflediği de eklenmektedir. Kavramın ve uygulamanın daha iyi anlatılabilmesi için tarh yöntemi bakımından ve ceza türleri açısından incelenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür. Dolayısıyla araştırmanın bu bölümünün ilerleyen kısımlarında bu konulara değinilecektir.

¹⁸²EROĞLU ve EFTEKİN, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu." ,s. 233-250.

¹⁸³TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

¹⁸⁴TEKİN ve CAN AVŞAR, "... Vergi Hukukunda Uzlaşma ...", s. 506-518.

¹⁸⁵ARMAĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..", s. 160-178

¹⁸⁶GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları..."s. 439.

¹⁸⁷ARSLANER, ...Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü, s. 273-300

¹⁸⁸KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

¹⁸⁹BAŞARAN YAVAŞLAR, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", s.309-337

¹⁹⁰BUZ, "Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu..." s. 1367-1379.

¹⁹¹NAS, "... Uzlaşma Kurumu", s. 281.

I. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşma Konusu

Hem tarhiyat öncesi hem de sonrası uzlaşmanın kaynağı pozitif hukuka dayanmaktadır. Bütün mükelleflerin teker teker kontrol edilmesi ve denetimin artırılması bireyleri vergi ödeme davranışından alıkoyduğu için mahkemelerce çözüm aramaktansa uzlaşma yoluyla kolay bir şekilde işlemlerin çözüme kavuşturulması ve anlaşmazlıkların giderilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.¹⁹²

Tarh yöntemi açısından incelendiğinde kaçakçılık suçları haricinde bütün vergilerin ve bunlara bağlı resim ve harçlarla birlikte cezaların tahsiliyle ilgili uzlaşma uygulanabilmektedir.¹⁹³, ¹⁹⁴ Vergi alacakları yürürlükteki kanunun tanımlamış olduğu haller gerçekleştiği takdirde vergi salınmasını gerektirmektedir.¹⁹⁵ Dolayısıyla tarhiyat sonrası bir vergiden bahsedilmesi için ilk başta olayın gerçekleşmesi ve tarhiyatın yapılmış olması şartı aranmaktadır. Bu kapsamda beyana dayanan, re'sen, ikmalen ya da idarece yürütülen tarh yöntemleri benimsenmektedir.¹⁹⁶ Bu yöntemlerin teker teker incelenmesinin faydalı olacağı düşünüldüğü için çalışmanın bundan sonraki kısımlarında açıklanması sağlanmıştır.

A. Beyana Dayanan Tarh ve Uzlaşma

Türk Vergi Kanunu mükellefin beyanına dayanan bir sistem üzerinden işlemektedir. Beyan edilen gelirin vergilendirmesi sağlandığı için mükellefin beyanının doğru olup olmadığı incelenerek hesapların eşleştirilmesi ve kapatılması sağlanmaktadır. Ceza sisteminde de vatandaşın beyanının esas alındığı görülmektedir.¹⁹⁷ Anayasal açıdan idarenin yapmış olduğu her türlü işlem için yargı yolu açık bırakılmıştır. Bu kapsamda mükellef kendisine tarh edilen vergi ya da cezanın usulsüz olduğu kanaatini yazılı başvuru yapmak kaydıyla düzeltilmesi talebinde bulunabilmektedir.¹⁹⁸

Bireyin beyanı aksi ispat edilmediği sürece doğruluk karinesinden yararlanabilmektedir. VUK'un 116, 117 ve 118. Maddeleri gereğince tarh edilen verginin yanlış hesaplanmış olma ihtimaline dayanarak mükellef kendisi beyanda bulunduğu matrah üzerinden vergilendirme talep edebilmektedir. Yine 122 ila 124. maddeleri kullanarak

¹⁹²BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337

¹⁹³GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-607.

¹⁹⁴HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

¹⁹⁵KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

¹⁹⁶NAS, “..Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

¹⁹⁷AKÖZEK, . “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

¹⁹⁸KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

bağlı olduğu vergi idaresince durumun düzeltilmesini talep edebilmektedir.¹⁹⁹ Bu tür başvurular geldiğinde öncelikle idare bunun doğruluğunu araştırır ve bireyin gerekli durumlarda izaha daveti sağlanabilmektedir. Mükellefin beyanının yanlış olduğu anlaşıldığında başvuru reddedilerek idarenin hesaplamış olduğu miktar üzerinden tarhiyat gerçekleştirilmektedir. Bu durumda mükellefin yargı yolunu tercih etme olanağı bulunmaktadır.²⁰⁰

Beyana bağlı tarhiyat özet biçimde incelendiğinde bunun mükellefin kendi kayıtlarına göre gerçekleştirmiş olduğu hesaplarla vergi idaresinin hesaplarının uyuşmaması üzerine gerçekleştiği ve aksi ispatlanana kadar vatandaşın beyanının esas ve doğru kabul edildiği gözlenmektedir.

B. İkmalen Tarh ve Uzlaşma

Vergi beyannamesinin istenilen süreler içinde verilmiş olmakla beraber gerekli belgelerle desteklenmemiş olması ya da gereken izinlerin ve onayların içinde yer almaması gibi durumlarda ikmalen tarh gerçekleştirilmektedir. Bu durum ceza davalarına da konu olabilmektedir. Nitekim vergiyi asıl ödemesi gereken ödemişken bunun ikmalen yanlış gösterilmiş olması hukuki hakların çiğnenmesi olarak kabul edilebilmektedir.²⁰¹

Beyana dayanan tarhtan sonra vergi idaresince yapılan incelemelerde eksik beyan olduğu tespit edildiğinde vergi ziyaının önüne geçmek için ikmalen tarh uygulanmaktadır. Bu durumda defterlerin incelenmesi sağlanarak asıl tarh edilmesi gereken vergi, resim harç ve cezalar hesaplanabilir niteliktedir. Beyana dayanan tarhiyat haricinde diğer bütün tarh yöntemlerinde uzlaşma talep edilebilmektedir.²⁰² İkmalen tarhın uygulanabilmesi için tarhiyatın tamamlanmış olması ve bu tarhiyata yönelik matrah, defter ve belgelerin yasal ölçütlere göre belirlenmiş olması şartı aranmaktadır.²⁰³ Özetle bu tür tarhiyatta defterlerde belge eksikliği ya da süre aşımı söz konusudur. Uzlaşma yolu açık olup karşılıklı anlayış ile çözüme kavuşturulması sağlanabilmektedir.

¹⁹⁹SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

²⁰⁰NAS, “.. Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁰¹ARSLANER, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü, s. 273-300

²⁰²NAS, “.. Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁰³TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

C. Re'sen Tarh ve Uzlaşma

Re'sen vergi tarhı kanuni olarak beyanın gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik kesin kayıt ve belgeler bulunmadığı takdirde vergi idaresince mevcut görünümün değerlendirilmesi neticesinde vergi tarhında bulunulmasıdır.²⁰⁴, ²⁰⁵ Bu kapsamda değerlendirilmiş olan verginin kapsadığı dönem itibariyle geçici vergiler bulunması durumunda bunların da cezalarıyla birlikte tarh edilmesi söz konusu olmaktadır.²⁰⁶

Vergi yükümlülükleri içinde mükellefin beyan hazırlama ve bu beyanı kanıtlayacak olan belge ve defterleri tutma sorumluluğu da bulunmaktadır. Bu kayıtların tutulmasında mükellefin kusuru söz konusu olduğu için beyanın üzerinde bir vergi tarhı gerçekleştirilebilmektedir.²⁰⁷ Re'sen vergi tarhının gerçekleştirilmesinin koşulları arasında beyannamenin yasal sürede verilmemiş olması, beyannamelerin kanuni ve ek süreler içerisinde verilmekle beraber vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması, ek sürelerde istenilen eksikliklerin giderilmemiş olması, VUK kapsamında tutması gereken defterleri düzenli olarak tutmamış olması ve tutulmuş olan defterlerde verginin tarhında kullanılacak bilgilerle onaylarda eksik ve usulsüzlüklerin bulunması gösterilmektedir.²⁰⁸

Bu kapsamda vergi idaresinin mükellefin beyanını dikkate almadan vergi tarhında bulunması da söz konusu olabilmektedir. Bu tür hesaplanan vergilerde ödeme süresi en geç bir aya kadar belirlenmiştir. Re'sen tarhta beyanın üzerinde bir miktara hükmedilebileceği gibi altında bir matrah da hesaplanabilmektedir. Bu durumda bir yıla kadar mükellefin başvuru yaparak alacağını talep etme hakkı korunmuştur.²⁰⁹

D. İdarece Vergi Tarhı ve Uzlaşma

213 Sayılı VUK'un 30. Maddesine göre verginin idare tarafından tarhı ile ilgili hükümler incelendiğinde beyana veya ikmalen düzenlenen tarhiyattan ayrı olarak birtakım durumlarda vergi tarhının idare tarafından yapılmasına hükmedilmektedir. Bu durumlar incelendiğinde mükellefin vergi tarhı için zamanında başvuru yapmamış olmaları neticesinde sonradan tespit edilen gelirlerin vergilendirilmesi için uygulandığı

²⁰⁴KÜÇÜKKAYA, "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü", s. 333

²⁰⁵TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

²⁰⁶DOĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.", s. 45-57.

²⁰⁷NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

²⁰⁸TÜRKAY, İmdat. "Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma", Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

²⁰⁹SOYÖZ CİMBAR, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...", s. 186.

anlaşılmaktadır. Verginin tarhında kendisiyle aynı konumda olan diğer mükelleflerin ödemiş olduğu vergi matrahından vergilendirilmeleri sağlanmaktadır.²¹⁰

Ayrıca idarece tarh edilen vergilerle ilgili olarak yasal dava açma süreleri içinde dava açmayan kişilere tarhiyat sonlandırılmış olmaktadır. Dava açan ya da vergi idaresine düzeltme başvurusu yapanların uzlaşmadan faydalanabilecekleri anlaşılmaktadır.²¹¹ İdare tarafından gerçekleştirilen tarhiyatta ihbarnameye ilişkin olarak düzenlenen tutanak ilan edilmekte ve mükellefin kayıtlı olan adresine gönderilmektedir. İlan tarihi davalarla ilgili yasal sürenin de başlangıcını belirlemektedir.²¹²

II. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Vergi hukukumuzda birtakım cezaların uzlaşma kapsamında kalması sağlanırken bir kısmının da kapsam dışında bırakıldığı gözlenmektedir. Buna göre re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmiş olan vergilerin uzlaşmanın kapsamına 4369 Sayılı Kanunla VUK'un ek birinci maddesinde alınmış olduğu ifade edilmektedir.²¹³ Bu hususta 1999 yılının milat olarak kabul edildiği ve bu tarihten sonra yapılan işlemlerle ilgili geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Daha sonra 4444 Sayılı Kanun ile birlikte uzlaşmanın kapsamının vergiden dolayı ortaya çıkan cezalarla da birlikte gerçekleştiği gözlenmektedir. Sonuç olarak vergiden kaynaklanan cezada veya verginin kendisinde uzlaşma söz konusu olduğunda düzeltme işleminin yapılmaması usulü benimsenmektedir. Böylece verginin ziyanının önüne geçilmesi sağlanmaktadır.²¹⁴ Ceza türü bakımından uzlaşmanın konusunun daha iyi anlatılabilmesi için uzlaşmanın kapsamında olan ve dışında kalan cezaların incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. Dolayısıyla bunların ayrı başlıklarda incelenmesi sağlanacaktır.

A. Uzlaşma Konusu Olan Cezalar

Uzlaşma hem ceza kanununda hem de vergi hukukunda yerini bulan bir kavram olduğu için geniş kapsamlı değerlendirilmesinin uzlaşmanın ruhunun anlaşılması açısından önemli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda ceza kanununda uzlaşma etkin

²¹⁰NAS, “.. Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²¹¹SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...” s. 186.

²¹²TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

²¹³NAS, “..Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²¹⁴TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

pişmanlığın olduğu, cinsel saldırı ve şikâyet tabii suçlar için geçerli olmaktadır.²¹⁵ Vergi hukuku açısından incelendiğinde uzlaşmanın vergi kanununa aykırı eylemlerde bulunanlarla birlikte vergi cezalarını kapsamaktadır. Anlaşılacağı üzere çok geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. VUK'un 331. Maddesine göre vergi ziyai cezası ile birlikte usulsüzlük olduğu tespit edildiğinde uygulanan cezalar ve 341. Maddede hürriyeti bağlayıcı cezaların uzlaşma kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılmaktadır. Ancak 359. Maddede belirtilen kaçakçılık suçlarının uzlaşmaya konu olamayacağı belirtilmektedir.²¹⁶

Sonuç olarak uzlaşma kapsamına giren cezaların re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen cezaları kapsamış olduğu gözlenmektedir. Pek çok ülkede vergi anlaşmazlıklarından doğan cezaların tahsilinin bu yöntemlerle gerçekleştirildiği de eklenmektedir.²¹⁷ Uzlaşmanın sürdürülebilir halde tutulması için de sürekli ve geçici uzlaşma komisyonlarının kurulmasına ve VUK'un 116-118 maddelerinde vergi anlaşmazlığına sebep olabilecek hesap hatalarının uzlaşma kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmektedir.²¹⁸ Özetle vergi ziyayına kaçakçılık fiili ile sebebiyet verilmesi halinde kesilecek vergi ziyai ve vergi aslı dışında kalan bütün vergiler uzlaşmanın konusuna girmektedir.²¹⁹

B. Uzlaşma Kapsamı Dışında Kalan Cezalar

Uzlaşma kapsamında değerlendirilecek olan vergilerin haricinde bir takım vergilerin uzlaşma dışında tutulduğu gözlenmektedir. Uzlaşma sağlanamaması halinde adli mercilere başvuru gerçekleşmekte ya da konu bakımından uzlaşma kapsamında olmaması da vergi mahkemelerine başvurmayı gerektirmektedir.²²⁰ Uzlaşma kurumunun işlemesi için VUK' ta bir takım şartların bulunması öngörülmektedir. Buna göre vergi ziyayının bulunması ve yanılma halinin gerçekleşmesi, tarhiyatta hata bulunması gibi durumlarda uzlaşma yapılabilir. Bunun dışında kalan cezalar uzlaşmanın dışında gösterilmektedir.²²¹ Ancak VUK 359, maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiili ile vergi

²¹⁵AKÖZEK, "Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu", s. 154

²¹⁶KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

²¹⁷NAS, ".. Uzlaşma Kurumu", s. 281.

²¹⁸TUNÇ, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...", s. 102.

²¹⁹TÜRKAY, İmdat. "Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma", Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

²²⁰ARMAĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..", s. 160-178

²²¹GÜLTEKİN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.", s. 575-607.

ziyayına neden olan mükellefin uygulanan ceza ile ilgili uzlaşmaya başvurmasının yolu kapatılmıştır.²²²

Böylece kaçakçılık suçu kapsamına giren vergi ve cezası ve tarhiyat sonrası özel usulsüzlüğün belirlenmiş olması hallerinde uzlaşma gerçekleşmemektedir. Vergi Usul Kanununa göre bu vergiler ve cezaları kapsam dışında bırakılmaktadır.²²³ Başka bir ifadeyle vergi ziyayına sebep olan mükellef ve buna iştirak edenlerin uzlaşmadan faydalanmaları söz konusu değildir.²²⁴ Bu suçlarla ilgili zayi ettikleri verginin üç katı olarak kesilen cezaların uzlaşmaya konu olamayacağı anlaşılmaktadır.²²⁵

Özetle uzlaşma kapsamında değerlendirilemeyecek cezalar incelendiğinde kaçakçılık suçu işlediği tespit edilen mükellefler ve bunlara iştirak edenlere uygulanan cezalar dışında her türlü cezanın (vergi ziyai cezası) uzlaşmaya konu olabileceği anlaşılmaktadır.

III. Uzlaşmanın Şartları

Uzlaşmanın sağlanması için bir takım şartlar aranmaktadır. Bunların tarhiyatta hata olması, vergi ziyayının gerçekleşmesi ve yanılma halinin olması şeklinde özetlendiği gözlenmektedir. Vergi idaresi ile mükellefin uzlaşma sonunda tutulan tutanak üç nüsha halinde imza altına alınarak mükellefe bir nüshası verilmektedir. Diğer nüshalardan birisi vergi idaresine üç gün içinde gönderilirken diğeri de komisyonda kalmaktadır. Uzlaşmanın hükmü kesin olduğu için şartlar sağlandığı hallerde tutulan tutanaklara itiraz söz konusu olmamaktadır.²²⁶ Ortaya çıkan tutanağın kati sözleşme hükmünde olduğu da belirtilmektedir.²²⁷

Uzlaşma sağlanabilmesi için gerekli olan şartlarda VUK'ta belirtilen 116 ila 118. Maddelerde anlatılan hataların tespit edilmiş olması, yine VUK 369. Maddeye göre yetkili makamların yanlış bilgilendirilmiş olması ya da yanılma halinin tespiti, kanun metninin iyi bilinmemesi ya da yanlış anlaşılmış olması ve idare ile adli makamlar arasında görüş ve uygulama farklılıklarının olması uzlaşmanın şartları olarak belirtilmektedir.^{228, 229} Bunların

²²²TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...”, s. 102.

²²³HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

²²⁴KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

²²⁵NAS, “Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²²⁶ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..”, s. 160-178

²²⁷BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337

²²⁸GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

²²⁹GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-607.

yanında mükellefin kendisine tarh edilen vergi ile ilgili itirazını hukuki süreler içinde belirtmiş ve itirazının varit görülmesi neticesinde uzlaşmaya gidilebileceği de eklenmektedir.²³⁰

Sonuç olarak uzlaşmanın sağlanabilmesi için aranan şartlarda kasıt unsuru olmaksızın gerçekleştirilmiş karşılıklı hataların söz konusu edildiği anlatılmaktadır.²³¹ Neticede uzlaşma sonucunda ortaya çıkacak yeni durumun iki taraf açısından makul olabileceği ve adli makamlara gerek kalmadan işlemlerin hızlı bir şekilde yürütülebileceği anlaşılmaktadır. Uzlaşma sonrasında tarh edilen vergi de böylece cezasıyla birlikte kesinleşmiş olmaktadır.²³²

Uzlaşmanın şartlarının daha iyi anlatılabilmesi için ayrı başlıklar halinde tarhiyatta hesap, vergilendirme ve maddi hataların olması, bunların yanında yanılma halinden kastedilenin neler olabileceği ve son olarak da idare ile yargı arasındaki görüş değişikliğinin nasıl ortaya çıkabileceğinin açıklanması sağlanacaktır.

A. Tarhiyatta Hata Bulunması

VUK'ta uzlaşmaya başvurulması için gerekli şartlar içinde tarhiyatta hata bulunması uzlaşmanın başlatılması için yeterli bulunmuştur.²³³ Bu durumun nedenleri incelendiğinde uzlaşmanın tam olarak anlaşılmamış olmasının, mükellefin tercihinin bırakılmış halde uygulanmasının, süreler açısından kısıtların bulunmasının ve yetkin elemanların hem mükellef hem de idare tarafından bulunmayışının tarhiyatta hatalara neden olduğu bildirilmektedir.²³⁴

Hatalı tarhiyat olduğu takdirde mükellefin kendisinin başvurusu ya da idare tarafından gerçekleştirilen denetimlerde ortaya çıkarılması söz konusu olduğu için tarhiyat hataları uzlaşmaya iletilebilmektedir. Sonuç olarak kısa sürelerde hataların düzeltilmesi söz konusu olabilmektedir. Tarhiyatta hataların bulunması en çok hesap hatası, vergilendirme hataları, maddi hataların bulunması, yanılma veya kanun metninin anlaşılmamış olması şeklinde gerçekleşmektedir. Bunların yanında idare ile yargı arasındaki görüş farklılıklarının da uzlaşmada tarhiyat hatasına neden olduğu gözlenmektedir. Bu durumların teker teker ele alınmasının faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

²³⁰NAS, “.. Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²³¹TEKİN ve CAN AVŞAR, “...Vergi Hukukunda Uzlaşma ...”, s. 506-518.

²³²TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...”, s. 102.

²³³DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.” ,s. 45-57.

²³⁴SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

1. Hesap Hatası

Hesap hatalarının matrahta, vergi miktarında veya mükerrer vergilerde ortaya çıkabileceği ve bunlarla ilgili VUK'un 117. Maddesinde hataların bulunabileceği hükmünün olduğu belirtilmektedir.²³⁵ Bu kapsamda gerçekleştirilen uygulamalar incelendiğinde her iki tarafın da hesap hatası olduğuna yönelik bildirimde bulunabileceği anlaşılmaktadır. Mükellef kendisine tarh edilen vergi veya ilişkili cezanın çok olduğuna dair bildirimde bulunabileceği gibi idare de verginin hesaplanmasında hata olduğunu ileri sürerek idarece tarhiyatta değişiklik bildiriminde bulunabilmektedir.²³⁶ Her iki durumda da yargı yolu açık olmakla birlikte uzlaşma talebinde bulunabilmektedir.

Verginin kendisinin, ya da ilgili cezanın hesaplanmasında hata olabileceği gibi mükellefiyette veya tarh döneminde de hesap hataları yapılabileceği bildirilmektedir. Buna göre usulsüzlükle ilgili her iki tarafın da başvuruda bulunması VUK'un 117 ve 118. Maddelerine göre gerçekleştirilmektedir.²³⁷ Sonuç olarak ilgili ihbarname, tahakkuk fişi ve tekâlif cetvelinin incelenmesi sağlanarak hesap hatalarının giderilmesine çalışılmaktadır. Hesaplardaki uyuşmazlıkların giderilmesinden sonra verginin mükerrer olup olmadığı da incelenmekte ve böylece adli işleme gerek kalmadan vergilendirmenin kesinleştirilmesi ve mahsuplaştırma sağlanmaktadır.²³⁸ Bu kapsamda matrah hatalarının düzenlenmesinde idare ve mükellef ya da mükellefi temsil eden vekilin uzlaşma komisyonunu ikna edecek şekilde tekâlif cetvellerini ve tahakkuk fişlerini beyan etmesi ve sonuçta vergide uzlaşılmasının söz konusu olduğu belirtilmektedir.²³⁹

Sonuç olarak hesap hatalarının matrahta, vergi miktarında ve verginin mükerrer olması durumlarında uzlaşmaya konu olabileceği anlaşılmaktadır.^{240, 241} Matrahın düşük beyan edilmesi ya da mükellefin kendisine tarh edilen verginin yüksek olduğunu

²³⁵ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma ..”, s. 160-178

²³⁶ARSLANER, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü, s. 273-300

²³⁷BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

²³⁸ÇELİK, “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu.”,s. 131-142

²³⁹KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

²⁴⁰NAS, “..Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁴¹TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

kanıtlaması uzlaşmayla çözüme kavuşturulabilmektedir.²⁴² Özetle hesap hatası sistematik hatadan kaynaklandığında çok rahat bir şekilde uzlaşmayla çözülebilmektedir.

2. Vergilendirme Hatası

VUK'un 117. Maddesine göre vergilendirmede hatalar söz konusu olabileceği gibi bunların uzlaşmaya çözümü de mümkündür.²⁴³ Kanun metni incelendiğinde vergilendirme hatalarının mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirme döneminde hata olmak üzere farklı şekillerde gerçekleşebileceği ifade edilmektedir.^{244, 245} Böylece kişinin vergiye muhatap kişi olup olmaması, işlemin vergilendirmeyi gerektirip gerektirmediği ya da tarh döneminin doğru tayin edilip edilmediği gibi hususlar vergilendirme hatalarının konusu olabilmektedir. Ancak bu hususta Kanun koyucunun tam olarak bir tanım getirmemiş olmasının kanun metnlerinin yanlış yorumlanabilmesine neden olduğu yönünde eleştirilerin de olduğu gözlenmektedir.²⁴⁶

Sonuç olarak vergilendirme hataları incelendiğinde alınacak olan verginin yanlış hesaplanması sonucunda ortaya çıkabilen hataların mevzu bahis olduğu anlaşılmaktadır. Böylece yanlış kişiye tarh edilen, mükellefin muafiyetlerini göz ardı eden, mevzunun vergilendirmeyi gerektirip gerektirmediğini incelemeyen tarhiyatta bulunulan ve vergilendirme ya da muafiyet dönemini tam olarak sağlayamayan tarhiyatta vergilendirme hatalarının bulunduğu iddia edilebilmektedir.²⁴⁷ Bu tür vergilendirme söz konusu olduğu takdirde iki tarafın da uzlaşmaya başvurması söz konusu olabilmektedir.²⁴⁸ Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanırken bunları ihlal eden ve tarhiyatın yanlış yapılmasına neden olan mükelleflerin uzlaşma talepleri iyi niyetli olmadıkları düşünülerek geri çevrilebilmekte ve bunlara idarece re'sen tarh gerçekleştirilmektedir.²⁴⁹ Ancak pişmanlık talepli olarak verilen tahakkuklara ilişkin olarak pişmanlığın ihlali durumunda kesilen vergi ziyayı cezaları da uzlaşmaya konu edilmektedir.

²⁴²SOYÖZ CİMBAR, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...", s. 186.

²⁴³ARMAĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..", s. 160-178

²⁴⁴TÜRKAY, İmdat. "Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma", Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

²⁴⁵ÇELİK, "Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu.", s. 131-142

²⁴⁶KÜÇÜKKAYA, "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü", s. 333

²⁴⁷NAS, "... Uzlaşma Kurumu", s. 281.

²⁴⁸SOYÖZ CİMBAR, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...", s. 186.

²⁴⁹TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

3. Maddi Hataların Bulunması

Vergi anlaşmazlıklarının temeli incelendiğinde mükellefin beyannamesinde tahakkuk ettirilmesi gereken vergiyi düşük göstermesi, vergi idaresinin yüksek vergi tarhı gerçekleştirmesi veya idare ile mükellefin kayıtlarını eşleşmemesi olduğu gözlenmektedir. Bu kapsamda pek çok işlem gerçekleştiği için madde hatalarının bulunması söz konusu olabilmektedir.²⁵⁰ Sonuç olarak mükellefin vergi yükünün artırılmasına neden olabilecek idari işlemlerin gerçekleşmesi mümkün olmaktadır. Bu duruma mükellefin itiraz etme yolu Anayasal bir hak olarak kabul edilmektedir.²⁵¹

Tarhiyat gerçekleştirilirken VUK kapsamında 116-118. Maddelerde yerini bulan hata türlerinin yanında diğer işlemlerle ilgili maddi hataların bulunması durumunda uzlaşmaya veya adli mercilere başvuru yolunun açık olduğu belirtilmektedir.²⁵² Maddi hata olarak kabul edilen kabahatler incelendiğinde vergi nispet ve tarifelerinin hatalı uygulanmış olması, mahsupların yanlış ya da hiç yapılmamış olması, verginin eksik hesaplanmış veya gösterilmiş olmasının gösterildiği anlaşılmaktadır.²⁵³

Sonuç olarak maddi hataların yapılmış olduğunun hem idare hem de mükellefin başvuruları üzerine uzlaşma komisyonu tarafından incelenebileceği ve gerçekleştirilen hataların anlaşma yoluyla çözülebileceği anlaşılmaktadır.

4. Yanılma

Günümüzde firmaların gerçekleştirmiş olduğu işler günbegün daha karmaşık hale gelebildiği için beyannamelerde yanılmaların gerçekleşebileceği görülmektedir. Bunların düzenlenmesi için VUK'un 369. Maddesinde mükellefin yanılması durumunda vergi cezasının mükellefin hukuki süreler içinde başvurması ya da o konuyla ilgili içtihadın değişmesi durumlarında vergi cezasının uygulanmaması gerektiği bildirilmektedir.²⁵⁴

Yanılma mükellefin şahsında olan bir hata olarak değerlendirildiği için vergi yükümlüsünün yanılma ile vergi ziyana neden olduğu için verginin tarhının değişmeyeceği ancak cezanın tatbikinde uzlaşmanın devreye girebileceği

²⁵⁰ARMAĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...", s. 160-178

²⁵¹ARSLANER, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", s. 273-300

²⁵²NAS, "... Uzlaşma Kurumu", s. 281.

²⁵³SOYÖZ CİMBAR, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...", s. 186.

²⁵⁴ARSLANER, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü..." s. 273-300

değerlendirilmektedir.²⁵⁵ Ancak ceza hukukunda olduğu gibi mükellefin eylemin suç olduğunu bilmemesi ya da kanundan haberdar olmadığını belirtmiş olması mükellefiyetini kaldırmadığı için bu husus uzlaşma komisyonlarını en çok uğraştıran durumlar arasında gösterilmektedir.²⁵⁶ Şahıs muhatap görüldüğü için Danıştayın bir limited şirkette verginin tahsilinin şirket yerine kişiden tahsil edilmesi yönünde içtihatla bulunduğu da eklenmektedir.²⁵⁷

Sonuç olarak yanılma ispatı çok zor olan ve kişinin şahsına uygulanan bir yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi zıyainin nedeni olan kişiye uygulanabilecek bir usul şeklinde oluştuğu ve uzlaşma konusu olabileceği anlaşılmaktadır.

5. Kanun Metninin Anlaşılammaması

Hukuk devleti kapsamında vatandaşların kendilerini ilgilendiren hususlarla ilgili yasamanın ortaya koyduğu mevzuata hâkim olmaları beklenmektedir. Ancak günün koşullarına hukuk sistemini uydurmak için çok fazla mevzuat değişikliği olmakla birlikte bazen bu mevzuatın anlaşılmasında da kısıtların ortaya çıkabileceği belirtilmektedir.²⁵⁸ Sonuç olarak vergilendirmeye bağlı olarak kanun metninin idare tarafından yanlış tatbiki söz konusu olabildiği gibi mükellefin de bu konuda hatalar gerçekleştirebileceği ifade edilmektedir.²⁵⁹

Sonuç olarak mükellef VUK'un ek birinci maddesine göre kanun metnine yeterince nüfuz edilemediğini beyan ederek uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Vergi hukuku teknik bir alan olduğu için bu tür başvuruların sıklıkla yapılabildiği dile getirilmektedir. Mükellefler iyi niyetli olsalar dahi bu tür anlaşmazlıklara neden olabilmektedir. Vergi idaresi ve adli merciler de iyi niyetli şekilde gerçekleştirilmiş olan hataların düzeltilmesi için pozitif hukukun gereklerini yerine getirerek uzlaşma taleplerinde samimi olduklarını düşünerek uzlaşma komisyonlarını harekete geçirmektedir.²⁶⁰

Ancak kanun metninde geçen usulsüzlüğün ilk defada uzlaşma kapsamında değerlendirilebileceği fakat tekerrürü halinde artık iyi niyetli bir davranış olarak değerlendirilemeyeceği de eklenmektedir. Yalnız bunun bir hukuki düzenleme ile açığa

²⁵⁵KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

²⁵⁶NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁵⁷SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

²⁵⁸ARSLANER, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü..”, s. 273-300

²⁵⁹KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

²⁶⁰NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

kavuşturulması ve kabahatin işlenmesi ile ihlalin gerçekleşmesinin birbirinden ayrıştırılması gerektiği de vurgulanmaktadır.²⁶¹

6. İdare ve Yargıda Görüş Değişikliği

Hukuk devleti olmanın gereklerinden birisi olarak erkler ayrılığı nedeniyle tarafların birbirinin anladığı gibi durumları değerlendirmeleri her zaman mümkün olmamaktadır. Böylece idare ile yargı arasında görüş farklılıklarının ortaya çıktığı gözlenmektedir. Ancak vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar vergi idarelerini bağladığı için mahkemenin hükmünün uzlaşmaya konu olamayacağı belirtilmektedir.²⁶²

Görüş farklılıklarının genelde vergilendirmede uygulanan usullerden kaynaklandığı gözlenmektedir. Vergilendirme yapılırken lehte olan hükmün işletilmesi mevcut mevzuata göre gerçekleştirilirken, hukukta yeni mevzuatın da geriye dönük olarak lehte işletilmesi söz konusu olabilmektedir. Böylece vergi idaresinin tarh etmiş olduğu bir verginin adli makamlarca muafiyet kapsamına sonradan girmiş olduğu gözlemlendiğinde tarhiyat yürürlükten kaldırılmaktadır. Nitekim VUK'un 118/2 bendine göre mükellefiyette hata durumu ortaya çıkmaktadır.²⁶³ Vergi mükellefi bu tip kendi lehine kullanabileceği kararları uygulayarak idarenin uygulamalarına itiraz edebilmektedir.²⁶⁴ Böylece her halde mükellefin uzlaşma talebinin incelenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda Danıştayın vermiş olduğu kararların örnek gösterildiği gözlenmektedir.²⁶⁵

B. Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşma talebinde bulunma hakkı sadece ceza ya da verginin muhatabına sunulmuştur. Talep bizzat mükellefin kendisinden gelebileceği gibi vekili tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. İdare yetki açısından üst konumda olduğu için denetimle uzlaşma yerine izahat isteme yetkisini kullanmaktadır.²⁶⁶

Beyanname usulüne göre toplanan bilgiler idare tarafından değerlendirilir, denetlenir ve usulsüzlük olduğu hallerde bireylerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini talep edebilmektedir. Talepleri yerine getirildiğinde verginin tarhını gerçekleştirerek mükellefin itirazlarını değerlendirmek üzere uzlaşma komisyonlarına üye göndermektedir.

²⁶¹ÖNCÜ, “Vergi Hukukunda Tekerrür...”,s. 253-276.

²⁶²ARSLANER, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü...”, s. 273-300

²⁶³KÜÇÜKKAYA, “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, s. 333

²⁶⁴NAS, “ ...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁶⁵TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

²⁶⁶BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337.

Uzlaşma sağlandığında tarhiyat kesinleşmekte, sağlanamadığında da vergi mahkemelerinin yolu tutulmaktadır.²⁶⁷

Uzlaşma kapsamında vergi türü, miktar ve cezalar belirleyici olduğu için konunun daha iyi değerlendirilebilmesi amacıyla araştırmanın bu bölümünde alt başlıklar halinde incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür.

1. Vergi Türüne Göre Uzlaşmanın Kapsamı

Vergiler Türk Vergi Hukukuna göre doğrudan ya da dolaylı olarak salınabilmektedir. İşlemin aslından kaynaklanan bir verginin tespiti ve uzlaşması kolay şekilde gerçekleştiği halde dolaylı olarak uygulanacak olan vergilerin tespiti de güç olmaktadır. Sürekli değişen muafiyetler neticesinde vergi türüne karar vermede hem mükellef hem de idare güçlük yaşamaktadır.²⁶⁸ Bu kapsamda tarhiyat sonrası uzlaşma açısından uzlaşmanın konusunu vergi, resim ve harçlarla birlikte bunlarla ilişkili olan fonlar oluşturmaktadır. VUK kapsamında genel bütçeye dâhil edilen vergiler uzlaşmanın konusuyken, il özel idareleri ve belediyelere ödenmesi gereken vergilerle ilgili İçişleri Bakanlığı'nın Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin uygulanması gerekmektedir.²⁶⁹ Böylece Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından takibi yapılan vergilerle ilgili uzlaşma kurumu yetkiliyken, İçişlerinin takibini yaptığı vergilerde uzlaşma söz konusu değildir.²⁷⁰

2. Miktarı Göre Uzlaşmanın Kapsamı

Bürokrasinin hiyerarşik yapısına bağlı olarak miktar açısından uzlaşmanın da aynı usulle belirlenmiş olduğu gözlenmektedir. Hukuki olarak VUK'un ek birinci ve ikinci maddesinde düzenlenen miktar bakımından yetkilerde mahalli ve bölge komisyonlarının yetkilerinin sınırlandırılmış olduğu gözlenmektedir.²⁷¹ En geniş kapsamlı uyuşmazlıkların çözümünde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte İçişleri Bakanlığı'nın yetkilendirilmiş olduğu gözlenmektedir. Bunları bölge ve mahalli uzlaşma komisyonları izlemektedir. Yargı yolunun tercih edilmesi durumunda da aynı hiyerarşinin işlediği görülmektedir. Mahalli bir uzlaşma komisyonunun verdiği karara yargı yoluyla itiraz mahalli vergi

²⁶⁷GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

²⁶⁸GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

²⁶⁹HOCAOĞLU, "Vergi Hukukunda Uzlaşma." , s. 491-515.

²⁷⁰NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

²⁷¹TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

mahkemesinde karara bağlanmaktadır. Ancak bu durum Anayasaya aykırı olarak eleştirilmektedir. Nitekim en üst kurulların yetkilerinde herhangi bir sınırlandırmanın yapılmadığı ifade edilmektedir.²⁷²

3. Cezaya Göre Uzlaşmanın Kapsamı

VUK'un ek dokuzuncu maddesine göre cezalarda indirim uygulanmış olan bir mükellefin uzlaşmaya başvurmasının önü kapatılmıştır. Ayrıca cezada indirim talebinde bulunan vergi yükümlüsünün de uzlaşmaya başvuramayacağı bildirilmektedir. Ancak uzlaşmaya başvurmuş fakat uzlaşma gerçekleşmemişse mükellefin cezada indirim başvurusunda bulunabileceği değerlendirilmektedir.²⁷³ Sonuç olarak hukuki şartları sağlayan bir uzlaşma sağlandığında cezanın kesinleşeceğine hükmedilmektedir.²⁷⁴

Doktrinde re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergilerin ve bunlardan ortaya çıkan vergi ziyai cezalarının niteliği değerlendirilerek ağır suç kapsamına giren fiillerle ilgili uzlaşmanın konusu olamayacağı, hafif ve orta derecede değerlendirilebilecek usulsüzlüklerin gerçekleşmiş olmasında da uzlaşmaya gidilebileceği belirtilmektedir.²⁷⁵ Bu cezalar usul açısından incelendiğinde hafif ve orta düzeylerde belirlenmiş usulsüzlükler misliyle cezalandırılmakta ve uzlaşmanın konusu olabilirken, ağır suçlar üç katı vergilendirmeye tabii tutulmaktadır ve uzlaşma söz konusu değildir.²⁷⁶

Sonuç olarak uzlaşmanın kapsamı suçun niteliğine göre değişiklik göstermektedir. Ayrıca tekerrür de uzlaşmanın şartlarını ve kapsamını belirleyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Kapsamıyla ilgili bilgilerin sunumundan sonra tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları hakkında bilgilerin sunulması planlanmıştır.

IV. Uzlaşma Komisyonları

Komisyonlar vergi anlaşmazlıklarında vergi idaresi ile mükellefin temsil edildiği kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır. Bu komisyonlarda VUK'un ek birinci maddesine göre mükellefin bağlı olduğu meslek odasının da temsilcilerinin üye gönderebileceği belirtilmektedir. Ancak bu temsilci sadece görüşlerini bildirir ve kararlara

²⁷²NAS, "... Uzlaşma Kurumu", s. 281.

²⁷³GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

²⁷⁴GÜLTEKİN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.", s. 575-607.

²⁷⁵HOCAOĞLU, "Vergi Hukukunda Uzlaşma." , s. 491-515.

²⁷⁶NAS, "... Uzlaşma Kurumu", s. 281.

katılamamaktadır.²⁷⁷ Toplantılarda iki taraf bulunmaktadır. Birisi mükellefin kendisi ya da vekili, diğeri ise idarenin temsilcisi olarak komisyon vardır.^{278, 279} Takdir komisyonlarında mükellefin ve idarenin temsilcileri bulunurken, uzlaşma komisyonları idarenin tarafını oluşturmaktadır. Bu komisyonlara TÜRMOB temsilcilerinin de katılımının sağlanması yönünde görüş bildiren yayınların da olduğu görülmektedir.²⁸⁰

A. Komisyonların Kuruluşu

Uzlaşma komisyonları yapı olarak incelendiğinde Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları, Merkezi Uzlaşma Komisyonları olarak yapılandırılmış olduğu belirtilmektedir.²⁸¹ Bu komisyonlar vergi idaresi içinde oluşturularak uzlaşma yapmaya yetkilidirler. Üç kişiden oluşan komisyonun üyeleri vergi idaresinin çalışanlarından oluşmaktadır.²⁸² Yetkileri açısından kesin uygulanması gereken idari işlemi uygulamaya yetkilidirler ve bunların vermiş oldukları kararlara karşı açılan davalarda üyeler sorumlu tutulmaktadır.²⁸³ Komisyonların teşkil edilmesinde verginin söz konusu olduğu mahalde müstakil bir vergi dairesinin bulunup bulunmadığı dikkate alınmaktadır. Bulunmadığı hallerde en yakın yetkili vergi idaresi uzlaşma talebini değerlendirmektedir.²⁸⁴ Ayrıca komisyonların yetkileri genel bütçe kapsamında gerçekleştirilmekte olan vergilendirmelerle sınırlıdır. İl özel idaresi ya da belediyelerin alacaklarıyla ilgili yetkileri bulunmamaktadır.²⁸⁵

VUK'un 92. Maddesine göre uzlaşma komisyonlarına katılan üyelere huzur hakkı ödenmektedir. Bu kişilere ödenecek olan huzur hakkının miktarı vergi dairesinin teklifi üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.(Gelir İdaresi

²⁷⁷EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.”, s. 233-250 .

²⁷⁸GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-60.

²⁷⁹NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁸⁰KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

²⁸¹ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma..”, s. 160-178

²⁸²TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

²⁸³BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337

²⁸⁴NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

²⁸⁵SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”,s. 186.

Başkanlığı)²⁸⁶ Mahalli idarelerdeki komisyonlar mahalli idarenin yöneticisi ve iki temsilciden oluşmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarındaki komisyonlar da yine üç kişiden oluşmaktadır ancak vergi müdürü ve müdür yardımcılarında teşkil edilmektedir. En üst komisyon olan Maliye Bakanlığı uzlaşma komisyonu ise müsteşar ve ilgili genel müdürlerden oluşturulmaktadır.²⁸⁷ (Değişiklik.:Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur) Kararlarını oy çokluğu usulüne göre alırlar ve hangi komisyonun hangi uzlaşma talebine bakacağı vergi matrahına göre belirlenmektedir.²⁸⁸ Karar alabilmeleri için üyelerin tümünün toplantıda hazır bulunması şartı aranmaktadır.²⁸⁹

Neticede bu komisyonlar vergi idaresini temsil etmekle yükümlüdür. Toplantılara bütün üyelerin katılması gerekmektedir. Oy çokluğu esası üzerinden kararlar almaktadırlar. Bu toplantılara katılımlarından ötürü huzur hakkı elde etmektedirler. Kararları bağlayıcı olup yargı yolu açık bırakılmıştır. Komisyonun toplanma usulleri ve karar yeter sayısı ile ilgili ayrıntılı bilgiler çalışmanın ilerleyen kısmında sunulacaktır.

B. Toplanma Usulleri ve Karar Yeter Sayısı

Uzlaşma görüşmeleri talep alındıktan sonra belirlenen gün ve saatte değerlendirmeye alınmaktadır. Uzlaşma komisyonu alacaklı konumunda olan vergi idaresini temsil etmektedir. Komisyonların kararlarının geçerli olabilmesi için hukuka uygun olarak oluşturulmuş olmaları, yine yasal dayanağı olacak şekilde kararlar almaları ve oy çokluğu ya da oybirliği ile kararlarını ilan etmeleri beklenmektedir.²⁹⁰ Mükellefin uzlaşma komisyonuna karşı kendisi, vekili, meslek odası temsilcisi veya avukatını bulundurma hakkı bulunmaktadır.²⁹¹ Toplantılara bütün üyelerin katılımı gerekmektedir.²⁹² İhtiyaç duyulduğunda birden fazla komisyonun kurulması da mümkün olmaktadır.²⁹³

²⁸⁶GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

²⁸⁷GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-607.

²⁸⁸HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

²⁸⁹KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

²⁹⁰SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

²⁹¹GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

²⁹²GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-607.

²⁹³KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

C. Uzlaşma Komisyonunun Yetkileri ve Kararlarının Hukuki Niteliği

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları VUK'a göre Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğlerde belirlenmektedir. Bu kapsamda 352110, 356111, 360112 ve 372113 numaralı Genel Tebliğlerin olduğu ifade edilmektedir.²⁹⁴ En son 2 milyon TL'ye kadar olan anlaşmazlıkları büyük mükellefler vergi dairelerine, 3 milyona kadar olan uzlaşmaların vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca, 3 milyondan daha fazla olan alacaklar için de merkezi uzlaştırma komisyonuna yetki verilmiştir.²⁹⁵ Geriye kalan küçük alacaklarla ilgili mahalli vergi idarelerinin yetkili olduğu belirtilmektedir.²⁹⁶

Aldıkları kararlar açısından incelendiğinde komisyon ön inceleme yaparak uzlaşmayı tahsis etmişse vergi idaresinin temsilcisi olmaktan öte denetleyici konumuna geçmektedir. Sonuç olarak almış olduğu kararlar kesindir. Ancak müzakere şeklinde takdir komisyonu üzerinden gerçekleştirilen uzlaşmalarda idarenin temsilcisi konumuna geçmektedir ve taraflardan birisi olarak değerlendirilmektedir.²⁹⁷ Kararlarında konu, yer ve miktar bakımından kısıtları bulunmaktadır. Yetkisini aşan bir işlemi gerçekleştirememektedirler.²⁹⁸ Aldıkları kararlarda ancak hukuki netice doğurabilecek şekilde olanlar dava konusu olabilmektedir. Geriye kalan tüm hususlar olduğu gibi uygulanmaktadır.²⁹⁹

Hukuki niteliğin daha iyi anlatılması için yer, konu, zaman ve miktar açısından yetkilerin ayrı başlıklar altında incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. Dolayısıyla çalışmanın ilerleyen kısımlarında bu konuların sunumu gerçekleştirilecektir.

1. Yer Açısından Yetkiler

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 352 nolu VUK Genel Tebliği'ne göre vergi dairesi başkanlıklarının yer açısından yetkileri bulundukları mahal ile kısıtlanmıştır.³⁰⁰ Ancak merkezi uzlaşma komisyonu bütün ülkeden gelen talepleri değerlendirebilmektedir.³⁰¹ Almış oldukları kararlar coğrafi olarak belirlenmiş sınırlarını

²⁹⁴TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

²⁹⁵EROĞLU ve EFTEKİN, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.", s. 233-250.

²⁹⁶GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

²⁹⁷KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

²⁹⁸SOYÖZ CİMBAR, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...", s. 186.

²⁹⁹NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

³⁰⁰GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

³⁰¹KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

aştığı hallerde kararları geçersiz sayılmaktadır.³⁰² Benzer şekilde miktar açısından da yetkilerini aşan durumlarda vermiş oldukları kararlar uygulanmamaktadır.³⁰³ Sonuç olarak coğrafi olarak verecekleri kararların kendi mahallerinde olması gerekmektedir.

2. Konu Açısından Yetkiler

Uzlaşma komisyonları genel bütçeye dâhil olan vergiler konusunda yetkilendirilmiştir. İl özel idarelerinin ve belediyelerin tahsil ettikleri vergiler konusunda bir yetkisi bulunmamaktadır.³⁰⁴ Bu kapsamda re'sen, idarece veya ikmalen tarh edilen vergilerin uzlaşmasına bakmak yetkisini ellerinde bulundurmaktadırlar. Aynı zamanda bu vergilere ilişkin cezaların da uzlaşmasından sorumludurlar. Yetkileri dışına çıktıklarında kararları geçersiz sayılmaktadır.³⁰⁵ Olumlu ya da olumsuz yetkileri dışında bir karar almış olmaları durumunda yetkili komisyonun kararını önceki komisyonun kararı bağlamamaktadır.³⁰⁶

Hangi vergilerde ne kadar uzlaşma yapılabileceğine yönelik bir sınırlama olmadığı için merkezi uzlaşma komisyonu her türlü vergi, resim ve harç ve bunlara ilişkin ceza ve ilişkili fonlar hakkında karar almaya konu açısından yetkilidir.³⁰⁷ Sonuç olarak uzlaşma kurulları kendi konularına ilişkin karar vermede miktar ve yer kısıtlarını gözetmek kaydıyla her konuda yetkilidir.

3. Zaman Açısından Yetkiler

Hukuki görünüş açısından uzlaşma komisyonlarının zaman açısından yetkileri sınırlandırılmıştır. Buna göre beyannamenin tebliğinden 30 gün sonrasına kadar uzlaşma talebinin yetkili vergi idaresine yapılmış olması gerekmektedir. Bu süre içinde uzlaşma talebi iletilmediği halde uzlaşma komisyonu bu süreyi aşacak olursa zaman yönünden yetkisiz sayılmaktadır.³⁰⁸, ³⁰⁹ Sonuç olarak uzlaşma komisyonlarının beyannamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde başvuruya ilgili işlem gerçekleştirmiş olması gerekmektedir.

³⁰²NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

³⁰³TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

³⁰⁴GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

³⁰⁵KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

³⁰⁶NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

³⁰⁷TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

³⁰⁸KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

³⁰⁹NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

Uzlaşma kurumunun amacı hızlı bir şekilde vergilerin tahsilini gerçekleştirmek olduğu için bu tür süre kısıtlamalarının önemli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.

4. Miktar Açısından Yetkiler

Komisyonların miktar açısından yetkileri Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğlere bağlı olarak gerçekleşmektedir.³¹⁰ Sırasıyla mahalli vergi idareleri, büyük mükellefler vergi daireleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaştırma komisyonu yetkilidir.³¹¹ Vergi idarelerinin verginin ya da ilişkili cezanın ne kadarına kadar uzlaşma yapabileceği ile ilgili bir kısıtın olmaması da miktar açısından yetkinin adaletsiz kullanılabileceği yönünde eleştirilere yol açmaktadır.³¹²

Sonuç olarak tarhiyat sonrası uzlaşma ön inceleme gerçekleştirildiğinde önemli vakit kazanımı sağlayan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının taraflardan birisi olarak iki taraf için de karar verebiliyor olması eşitlerin hukuku açısından eleştiriler almaktadır. Ancak mükellef idare ile eşit görülmediği için usulün fazla sorgulanmadığı gözlenmektedir. Bu konuda en büyük eleştirilerin miktar açısından Maliye Bakanlığının verginin ne kadarının uzlaşılabilirliği yönünde bir kısıtlamaya gitmemiş olmasıdır. Böylece komisyon verginin ya da cezasının tamamıyla ortadan kaldırılmasına da yetkili olduğu gözlenmektedir.

V. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK'un Ek 11. Maddesine göre tarh edilmiş ve cezası kesinleştirilmiş vergilerin tarhiyat sonrasında uzlaşmaya gitmesinin yanında gerçekleştirilen düzenlemeyle tarhiyat öncesinde de uzlaşmaya gidilmesi usulü getirilmiştir.³¹³ Böylece tarhiyatın öncesinde vergilerin kesinleştirilmesi söz konusu olabildiği için önemli bir vergi gelir yöntemi olarak uygulanmaya başladığı görülmektedir. Nitekim dünyadaki örneklerinde olduğu gibi Türk Vergi Hukuku da geç tahsil edilen tam vergi ve cezadan erken tahsil edilen az vergiyi daha etkili bir yöntem olarak kabul etmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu ve kapsamı, komisyonları, uzlaşma süreci ve uzlaşmanın temin edilmesinin karşısında edilmemesinin de sonuçlarının incelenmesi gerçekleştirilecektir.

³¹⁰NAS, "...Uzlaşma Kurumu", s. 281.

³¹¹KARATAY, "...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi", s. 109.

³¹²TAŞCI, "...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...", s. 204.

³¹³ARMAĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...", s. 160-178

A. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşmada idarenin vergi yükümlüsü ile miktar ve cezada anlaşmalarını sağlayan bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Modern vergi uygulamalarında mükelleflerle vergi idaresi arasında anlaşmazlıkların bulunması normal kabul edilmektedir.³¹⁴ VUK'un ek 11. Maddesine göre mükelleflerle idare tarhiyat öncesinde anlaşarak kesilecek cezada veya vergi matrahında anlaşmaya gidebilmektedir.³¹⁵ Böylece idare yapmış olduğu inceleme neticesinde mükellefi davet edip tarh edilecek olan vergi konusunda bilgilendirme yapmaktadır. Kaçakçılık suçları haricinde bütün vergi, resim ve harçlarla ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerine tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisi verebilmektedir.³¹⁶ Bu usul benimsendiği takdirde yargı yolu kapatılmaktadır. Bu sayede mahkemelerin iş yükü de hafifletilmiş olmaktadır. İnceleme sonrasında vergi tarhı yapılmadan mükellefin uzlaşmaya posta ya da bizzat kendisinin veya vekilinin başvurusu ile gerçekleştirmek durumundadır.³¹⁷

Usul bakımından incelendiğinde bu tür uzlaşmayla vergi idaresi ile yükümlü arasında henüz ortaya çıkmamış olan ve ileride ortaya çıkacağı kesin görünen anlaşmazlıkların bir araya gelerek karşılıklı ödünlerle çözüme kavuşturulması olduğu belirtilmektedir.³¹⁸ Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesinin tek koşulu önceden mükellefin incelemeyi geçirmiş olması olarak gösterilse de vergi idaresinin yetkili olması gibi ikinci bir şartın olduğunu beyan eden çalışmalara da rastlanmaktadır.³¹⁹ Beyana bağlı ya da idarece tesis edilen tarhiyat sonrasında tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilememektedir.³²⁰ Bu kapsamda idarenin uzlaşmaya razı olacağı vergi matrahı, verginin ziyayı ve cezası için VUK'un 344. Maddesinin 2. Fıkrasına göre usulsüzlüklerin veya özel usulsüzlüklerin giderilmesi kapsamında ele alınmaktadır.³²¹ Re'sen gerçekleştirilen tarhiyat neticesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın yolu da bu şekilde kapanmış olmaktadır.³²² Sonuç

³¹⁴NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, 281.

³¹⁵ARSLANER, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü...”, s. 273-300

³¹⁶TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

³¹⁷ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

³¹⁸TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

³¹⁹SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

³²⁰BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337

³²¹BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

³²²EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.” s. 233-250 .

olarak tarhiyat öncesi uzlaşma özel bir anlaşma mahiyetindedir ve bununla ilgili yürütme Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.^{323, 324, 325}

Uzlaşma sağlanması halinde dava açma yolu kapanmakla birlikte verginin gecikme faizi hesaplanarak tahsil edilmektedir. Bu sayede hızlı ve kolay bir şekilde tahsilat gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.³²⁶ Böylece mali yargıya başvuruların azaldığı da dile getirilmektedir.³²⁷ Gerçekleştirilen yasal değişikliklerle özellikle 7103 Sayılı Kanunun hükümleri gereğince usulsüzlüğün olduğu durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma kapsam dışına çıkarılmıştır. Böylece beyannamenin incelenmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşmanın gerçekleşmesi sağlanmaktadır. Pratikte tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefin daha az vergi ödemek durumunda kalmasından ötürü verginin ziyayı söz konusu olabildiği için bu tür bir kısıtlamaya gidildiği düşünülmektedir.³²⁸

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın eleştirildiği durumların da olduğu gözlenmiştir. Nitekim doktrinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın bunun bir tür idari sözleşme olduğu, kamu hizmetini yürütmekten daha çok kamu erkinin kullanma yetkisinin vergi idaresine devredildiği veya vergi hukuku içinde ayrı bir müessese olarak hareket edebildiği yönünde eleştiriler bulunmaktadır.³²⁹

Sonuç itibarıyla tarhiyat öncesinde uzlaşma tarafların karşılıklı ödünler vermesi neticesinde ileride ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları önceden engellemeleri şeklinde uygulanmaktadır. Bu kararlar kesin olup yargı yolu kapalıdır. Kamu gücünün kullanımı yetkisinin tamamıyla vergi idaresine devredilmesi anlamına geldiği için de eleştiriler almaktadır. Araştırmanın bir sonraki kısmı ise tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ile ilgili bilgiler sunmaktadır.

B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesinde uzlaşmanın gerçekleşebilmesi için iki şartının olduğu daha önce belirtilmiştir. Buna göre vergi idaresinin yetkili olması ve mükellefin daha önceden incelemeye alınmış olması gerekmektedir. Bu şartlar olduğu takdirde mükellef tarhiyat

³²³DEMİRLİ ve AYYILDIZ, "...Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması." s. 694-713.

³²⁴TEKİN ve CAN AVŞAR, "...Vergi Hukukunda Uzlaşma...", s. 506-518.

³²⁵TUNÇ, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...", s. 102.

³²⁶HOC AOĞLU, "Vergi Hukukunda Uzlaşma.", s. 491-515.

³²⁷GÖK, "Vergi Uyuşmazlıkları...", s. 439.

³²⁸DOĞAN, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.", s. 45-57.

³²⁹ÖNCÜ, "Vergi Hukukunda Tekerrür...", s. 253-276.

öncesinde gerçekleştirilen incelemede tarhiyattan evvel başvurusu halinde uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Uygun görülen taleplerle ilgili mükellefe ya da temsile yetkili vekiline uzlaşmanın görüşmelerinin gerçekleştirileceği yer ve zaman en az 15 gün önceden bildirilmektedir.³³⁰ Bildirimin yapılmasından sonra en az üç kişiden oluşan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu oluşturulur.³³¹ Komisyonların seçiminde tarhiyat sonrası uzlaşmada kullanılan usuller benimsenebildiği gibi mükellefin incelemesini gerçekleştiren denetim elemanı da üye yapılabilmektedir.³³² Bu kişiler denetim grup başkanlığının görevlendireceği bir kişi huzurunda toplanarak karar alabilme yetkisine sahiptir.³³³ Uzlaşmaya varılacak olan rakamla ilgili bir provizyon bulunmamaktadır. Bu nedenle verginin tamamen ortadan kaldırılmasına bile yetki verdiği şeklinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın eleştirildiği çalışmalar bulunmaktadır.³³⁴

C. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci

Tarhiyat öncesinde uzlaşma süreci incelendiğinde denetim sonrasında yapılan incelemelerle ortaya çıkabilecek vergi anlaşmazlıklarında mükellefin başvurusu neticesinde başvurunun olumlu karşılanması ve hukuki olarak şartların yerine geldiği görüldüğünde süreç başlamaktadır.³³⁵ Bunu takiben uzlaşmaya davet başvurudan 15 gün sonrasına kadar yapılmalıdır. İnceleme sürecinde son tutanak düzenlenene kadar başvuru gerçekleştirilmesi mümkün gösterilmektedir.³³⁶ Bu kapsamda zaman açısından yetkinin zayi olmaması için vergi idaresinin zamana riayet etmesi önemli görülmektedir. Daha sonra ön inceleme yapılarak uzlaşma günü belirlenmektedir. İnceleme raporunun bildirilmesinden sonra uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. Bu kapsamda mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Uzlaşma olumlu sonuçlandığında yargı yolu kapalı olmak üzere tatbik edilmektedir. Uzlaşma sağlanamaması durumunda tarhiyat beklenir ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebi olmaması

³³⁰ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

³³¹HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

³³²TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

³³³DEMİRLİ ve AYYILDIZ, “... Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması.”, s. 694-713.

³³⁴EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.” s. 233-250 .

³³⁵ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

³³⁶HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

durumunda da adli mercilere başvurularak verginin ve ilgili cezanın tatbiki sağlanmaktadır.³³⁷

D. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

İncelemeler devam ederken başlayan uzlaşma sürecinin olumlu ya da olumsuz sonuçlanmasının ortaya çıkaracağı farklı sonuçlar bulunmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması halinde yargı yolu kapalı olmak kaydıyla anlaşılan matrah üzerinden vergi, resim ve harçlarla birlikte bunlarla ilişkili cezalar ödenir ve mükellefin ödeme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilmiş olan bir işlemin geriye dönük olarak incelenmesi de söz konusu olmamaktadır.³³⁸ Uzlaşma sürecinde mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunarak bir kısım matrahı kabul, bir kısmını da reddetme hakkına sahiptir. Sonuç olarak anlaşılan kısımlar kesinleştirilerek anlaşma sağlanamayan bölüm için vergilendirme süreçleri devam ettirilmektedir.³³⁹ Tarhiyat öncesinde uzlaşma sağlandığı hallerde vergi idaresi tahsilat oranlarını yükselterek planlanmış olan bir vergilendirme politikasını benimsetme yolunu tercih edebilmektedir.³⁴⁰

Buna karşın uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 16/3 bendince mükellefin toplantılara katılmaması, uzlaşma sağlandığı halde tutanağı imzalamamış olması veya uzlaşma tutanağına şerh koyarak imzadan imtina etmesi durumunda uzlaşma sağlanamamış olmaktadır. Bu durumda tarhiyat döneminin tamamlanması beklenerek kişinin ödemesi gereken maliyetler paranın zaman değeri neticesinde artarak üzerine binmektedir. Ayrıca uzlaşma talebinde iyi niyetli olduğuna dair karinenin ortadan kalkması da mümkün olmaktadır. Uygulanacak olan cezalarda indirimden de faydalanmasının önüne geçecek bu davranış neticesinde yargı yoluna başvurarak işlemlerin uzamasının önü açılmaktadır.³⁴¹

E. Uzlaşma Temin Edilememesinin Sonuçları

Tarhiyat öncesinde uzlaşma görüşmelerinden olumsuz bir sonuç çıkması halinde tarhiyat sonrasında uzlaşma talep edilememektedir. Böyle bir durum söz konusu olacağı

³³⁷GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

³³⁸ARSLANER, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü...”, s. 273-300

³³⁹DEMİRLİ ve AYYILDIZ, “...Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması.”, s. 694-713.

³⁴⁰EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2, 2015, s. 233-250, İstanbul.

³⁴¹TEKİN ve CAN AVŞAR, “...Vergi Hukukunda Uzlaşma ...”, s. 506-518

için mükellefin anlaşma sağlanamaması halinde düşünmesine zaman tanınmaktadır. İdarenin nihai teklifi tutanağa işlenerek mükellefin olumlu ya da olumsuz beyanı da kayıtlara geçirilmektedir. Daha sonra beyanname esas alınarak vergi tarh edilir ve tebligat üzerine mükellefin ancak yargı yollarını kullanmaları mümkün olmaktadır. Dava açmayla ilgili tebligatı izleyen otuz gün içinde dava açılmadığı durumlarda da dava açma hakkı da zayi olmaktadır.³⁴²

Tarhiyat öncesinde uzlaşma komisyonlarının yetkileri kısıtlanmamış olduğu için bu hususta büyük eleştirilerin olduğu ve bireyleri zamanında ve tam olarak vergi ödememeye yönelttiği yönünde itirazların bulunduğu yayınların da olduğu gözlenmektedir.³⁴³

F. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hürriyet Bağlayıcı Ceza

VUK'un 359. Maddesine göre hürriyeti bağlayıcı ceza kaçakçılık bağlamında gerçekleştirilen eylemleri kapsamaktadır. Gerçek olmayan faturaların düzenlenmesi ve bunların bilerek kullanılması ve tutulması gereken defterlerin tahrif edilmesi, ibraz edilmesi gereken bilgi ve belgelerin gizlenmesi hürriyeti bağlayıcı cezalara konu olmaktadır. Tarhiyat öncesinde uzlaşmanın bu tür eylemlerde kullanılamayacağı bilinse de bu tür bir uygulamanın defterlerin usulünce tutulmamasına neden olabileceği gibi eleştirilerin de olduğu gözlenmektedir.³⁴⁴

Sonuç olarak hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren hallerde tarhiyat öncesi uzlaşmanın söz konusu bile olamayacağı anlaşılmaktadır. Her ne kadar tarhiyat öncesinde uzlaşma sağlandığı zaman bunun davalara konu olamayacağı belirtilmiş olsa da bu tür suçlarda tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamayacağından hüküm verilmiş olsa bile geçersiz sayılmaktadır.

³⁴²EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.” ,s. 233-250.

³⁴³HOCALOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.” , s. 491-515.

³⁴⁴NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE UZLAŞMA KURUMU VE İŞLEYİŞİ

Ülkemizde tarhiyat öncesinde uzlaşma kurumu sayesinde vergi tahsilat oranlarının artması ve süreçlerinin hızlandırılması ve vergilerin planlanması aracı olarak kullanılabileceği gibi olumlu yönleri söz konusu olsa da bu konuyla ilgili pek çok eleştirinin de olduğu gözlenmektedir. Eleştiriler incelendiğinde genelde Anayasal eşitlik haklarının çiğnenmesine yol açtığı şeklinde özetlenebileceği görülmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin zarar görmesinin sosyal adalet algısını ve gelir dağılımını olumsuz etkileyebileceği ifade edilmektedir. Ayrıca vergi idaresinin kamu erkini kullanma yetkisine sahip olarak karar verebiliyor olmasının da vergilerin kanuniliği ilkesini zedelediği belirtilmektedir. Bunlarla birlikte matrah ve uzlaşma oranlarının belirsiz olmasının da vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz etkilediği gösterilmektedir. Son olarak tarh edilen verginin süresi içinde ödenmemiş olmasının da hiçbir şekilde affa uğramaması gerektiği yönünde eleştirilerin de olduğu tespit edilmiştir.³⁴⁵

Bütün bu bilgilerden hareketle Türkiye Cumhuriyeti’nde uzlaşma kurumunun verginin aslı, cezaları, mahkemeye intikal etme ve uzlaşmanın faydaları açısından incelenmesinin faydalı olacağı değerlendirilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde bu konulara ayrıntılı olarak değinilmesi planlanmıştır.

I. Vergi Aslı Açısından Türkiye’de Uzlaşma Kurumu

Vergi hukuku gerçek ve tüzel kişilerin yaptıkları ticari faaliyetler neticesinde ellerine geçen gelirden bir kısmının kamuya ödenmesi esasına dayanmaktadır.³⁴⁶ Ancak tam denetim için kamunun bütün olanakları seferber edilse bile bunun gerçekleştirilemeyeceği gerçeğinden hareketle mükellefin vergi ödevini kolay bir şekilde yerine getirebilmesi için uzlaşma kurumu oluşturulmuştur.³⁴⁷

³⁴⁵EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.” , s. 233-250.

³⁴⁶GÜLTEKİN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.”, s. 575-607.

³⁴⁷KARATAY, “...Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, s. 109.

Vergilerin aslı açısından değerlendirildiğinde uzlaşma kurumuyla birlikte ekonomik faaliyetlerin yoğunluğu da dikkate alınarak vergilerin tahsili açısından önemli mesafeler kaydedildiği belirtilmektedir.³⁴⁸ Böylece genel bütçeye girecek olan vergilerin tahsilinde uzlaşmayla mükellefin hızlı bir şekilde adli mercilere gerek kalmadan yükümlülüğünü yerine getirebilme olanağı elde ettiği dile getirilmektedir.³⁴⁹

Sonuç olarak küresel örneklerinde görüldüğü üzere Türk Vergi Hukuku da ileride geç ve tam olarak tahsil edilmiş olan vergiden paranın zaman değerini de değerlendirerek hızlı ve nispeten az ve idari ve adli işlemleri daha aza indiren bir sistemi tercih etmiş bulunmaktadır.

II. Vergi Cezaları Açısından Türkiye’de Uzlaşma Kurumu

Hürriyeti bağlayıcı nitelikteki kaçakçılıkla nitelendirilebilecek eylemler dışında verginin ziyayı ile ilgili cezaların ödenmesi hususunda tarhiyat sonrasında ve öncesinde uzlaşma kurumunun çalıştırılması neticesinde tahsilat oranlarında önemli artışların gerçekleştiği bildirilmektedir. Ayrıca vergi anlaşmazlıklarının büyük bölümünün yargı yoluna gidilmeden %95'lere varan oranlarda giderilebildiği de ifade edilmektedir.³⁵⁰

Sonuç olarak kaçakçılık olarak nitelendirilebilecek eylemler haricinde bütün genel bütçeye girecek olan gelirlerin tahsilinde ve bunlara ilişkin cezaların bedellerinin elde edilmesinde önemli katkılar elde edilebildiği değerlendirilmektedir.³⁵¹ Buradan hareketle verginin aslında olduğu gibi bunlarla ilişkili cezalarda da uzlaşma kurumunun işletilmesi sayesinde önemli avantajlar kazanıldığı gözlenmektedir.

III. Vergi Mahkemelerine Dava Açma Açısından Türkiye’de Uzlaşma Kurumu

Vergi mahkemelerinin iş yükünün çoğunluğunu kanun maddelerinin yanlış yorumlanmasından kaynaklandığı belirtilmektedir. Uzlaşma komisyonları ve mükellefin vekâletini yürüten avukat ya da mali müşavirlerle birlikte muhasebe meslek mensuplarının uzlaşma sayesinde anlaşmazlıkları büyük oranda ortadan kaldırdığı ve bu kişilerin kanun

³⁴⁸NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

³⁴⁹SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

³⁵⁰NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

³⁵¹SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

metinlerini yorumlamada mahir oldukları bilgileri bir arada değerlendirildiğinde uzlaşmadan en fazla faydalanan kurumun vergi mahkemeleri olduğu gözlenmektedir.³⁵²

Uzlaşma kurumu yürürlüğe girdiği günden itibaren sürekli büyüme gösteren vergi çeşitleri ve ekonomik büyüklüğe rağmen vergi mahkemelerindeki dava sayısının düşüş gösterdiği belirtilmektedir.³⁵³ Ayrıca uzlaşmada herhangi bir sınır getirilmediği için verginin aslını ve cezasının tümünü tahsil etmeye yönelik açılacak olan davalara konu olmamak için mükelleflerin genelde uzlaşmayı tercih ettikleri de eklenmektedir.³⁵⁴

Bütün bu bilgiler ışığında vergi mahkemelerine intikal etmeden hızlı bir şekilde vergilerin tahsilini ve tahsilat oranlarını artırdığı için uzlaşma kurumunun amacına ulaşabildiği görülmektedir.

IV. Uzlaşma Kurumunun Faydaları

Uzlaşma kurumunun faydaları incelendiğinde vergi idaresine, mükelleflere, vergi mahkemelerine ve topluma olmak üzere dört temel unsur üzerinden incelenebileceği değerlendirilmektedir.³⁵⁵ İlk olarak vergi idaresi uzlaşma sayesinde vergi tahsil oranlarını yükseltmektedir. Bunun yanında sürekli adli mercilere bilgi ve belge hazırlama iş yükünden de kurtulmaktadır. Mükellefler açısından incelendiğinde vergi mahkemesine intikal eden bir vergi ve buna bağlı olan cezaların tamamının faizi ile birlikte tahsili söz konusu olmaktadır.³⁵⁶

Vergiler ödenmediği her gün için temerrüt faizi işletilmekte ve bazı durumlarda çok uzun süren davalar neticesinde vergi için uygulanacak ceza ve faizi verginin aslını geçebilmektedir. Ayrıca defterleri kapatılmamış olduğu için kamu ihalelerinden men edilme gibi risklerle de karşı karşıya kalmak da söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle mükellef bir an evvel vergi yükümlülüğünü indirimli şekilde yerine getirerek elindeki fon fazlasıyla iyi niyetli olmak kaydıyla daha fazla yatırıma dönüştürebilmektedir.

Vergi mahkemeleri açısından incelendiğinde daha öncede belirtildiği üzere her bir anlaşmazlık için duruşmalar ve incelemeler gerçekleştirme, davalarla ilgili yazışmaları yürütme ve sonunda geç tahsil edilen bir vergiyi elde etme gibi istenmeyen durumlardan kurtulmak mümkün olmaktadır. Toplum açısından değerlendirildiğinde her ne kadar

³⁵²EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.” ,s. 233-250 .

³⁵³NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

³⁵⁴SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...” s. 186.

³⁵⁵NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

³⁵⁶SOYÖZ CİMBAR, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...” , s. 186.

uzlaşma kurumu insanların vergi ödeme alışkanlıklarını değiştirmekle eleştirilse de daha fazla vergi toplanmasını sağlamaktadır. Ayrıca davaya konu olan vergi geliri davanın giderleri açısından değerlendirildiğinde bazen daha düşük kalabilmektedir. Böylece kamu kaynaklarının verimsiz kullanılmasının önüne geçilmektedir. Ortaya çıkan kaynaklarla sosyal devletin gereği olan yatırımların gerçekleştirilebilmesi mümkün olmaktadır.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergiler toplumsal yaşantı ile birlikte kamunun vatandaşlarından kamu düzenini sağlamak için bir hakkı olduğu bilinmektedir. Kamu gelirleri incelendiğinde bunların büyük bölümünün doğrudan ve dolaylı vergilerle gerçekleştiği gözlenmektedir. Vergilerin tahsili açısından incelendiğinde tam denetim için bütün kamu kaynakları kullanılsa bile yeterli olmayacağı da anlaşılmaktadır.

Buradan hareketle vergi mahkemelerinin yükünün hafifletilmesi, vergi tahsil oranlarının artırılması ve mükelleflerden gelecek olan gelirlerin hızlı şekilde kullanılması amaçlarıyla Türk Vergi Hukukuna girmiş olan uzlaşma kurumu ile ilgili bu tez çalışmasında konunun bütün yönleriyle incelenmesi hedeflenmiştir.

Çalışmanın giriş kısmında konunun tanımı ve mevcut bağlamla ilgili önemli bilgilerin sunulması sağlanmıştır. Birinci bölümde uzlaşma kurumunun mahiyeti uzlaşma kurumuna duyulan ihtiyaç ve niteliği ile ilgili bilgiler sunulmuştur. Yine vergi uyuşmazlıkları ve bunların çözüm yolları incelenmiştir. Ayrıca uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan idari ve adli çözüm yolları açıklanmıştır.

İkinci bölümde vergi hukukunda uzlaşma kurumunun üç dönem içinde tarihi gelişimi ile ilgili bilgiler sunulmuştur. Yine aynı bölümde mukayeseli hukuk bağlamında İngiltere, Fransa, ABD ve Almanya uzlaşma sistemi incelenmiştir. Bu kapsamda İsveç ve Danimarka uzlaşma sistemleri hakkında da bilgiler sunulmuştur. Üçüncü bölümde tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı, komisyonları ve esaslarıyla ilgili yazındaki bilgiler ışığında değinilmesi sağlanmıştır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun işleyişi ve kapsamı hakkında bilgiler verilmiştir.

Son olarak dördüncü bölümde vergi mahkemeleri, verginin aslı ve cezaları ve faydaları açısından Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumunun işleyişi incelenmiştir.

Bu kısımda ise yazındaki çalışmaların bulgularından faydalanılarak uzlaşma kurumuyla ilgili değerlendirmelerin yapılması sağlanacaktır. Bu kapsamda ilk olarak yetkilerin yerelleşmesi gerektiği belirtilmektedir.³⁵⁷ Ayrıca devletin vergiyi pazarlık

³⁵⁷ AKÖZEK, “Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, s. 154

konusu yapmış olmasının otoritesini zedeleyebileceği de eklenmektedir.³⁵⁸ Bununla birlikte vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkelerine olumsuz etkileri olabileceği de değerlendirilmektedir.³⁵⁹, ³⁶⁰ Hatta bunun Anayasaya aykırı olduğu da dile getirilmektedir.³⁶¹ Vergilerin asıllarının büyük oranda tahsil edilmesini sağladığı ancak cezaların neredeyse tamamının affedildiği şeklinde eleştirilerin de olduğu görülmektedir.³⁶² Buna ek olarak vergilerin aslıyla ilgili indirimlerin rutin hale getirilmiş olduğu da dile getirilmektedir.³⁶³ Ayrıca mükelleflerin sürekli gerçekleşen hukuki değişikliklerle neyle karşılaşacaklarını bilemedikleri de eklenmektedir.

Öte yandan bu uygulama ile çağdaş pozitif hukukun gereklerinin yerine getirildiği de belirtilmektedir.³⁶⁴,³⁶⁵ Ek olarak uzlaşma kurumu sayesinde idarenin işlerinin kolaylaştığı da ifade edilmektedir.³⁶⁶, ³⁶⁷, ³⁶⁸ Ayrıca yargı yoluna gitmeden önce anlaşmazlıkların çözüldüğü ve idare ile mükellef arasında daha etkin bir iletişim sağlayabildiği belirtilmektedir.³⁶⁹,³⁷⁰,³⁷¹ Ek olarak bu uygulama sayesinde mükelleflerin daha iyi bir şekilde eğitilebildiği de vurgulanmaktadır.³⁷² Ayrıca muhasebe meslek gruplarının konuyla ilgili daha fazla bilinçlendirme çalışmalarının yapılabileceği de eklenmektedir.³⁷³ Bunların yanında vergilerin bu sayede makro bağlamda planlanabilir hale geldiği de eklenmektedir.³⁷⁴ Vergilerin planlandığı zamanlarda hazineye girişinin sağlandığı da ifade edilmektedir.³⁷⁵,³⁷⁶ Ayrıca büyük vergilerin dar ve formalist bir yapıyla

³⁵⁸ARMAĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma...”, s. 160-178

³⁵⁹BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, s.309-337.

³⁶⁰HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma.”, s. 491-515.

³⁶¹YILMAZ, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği...”,s. 321-351.

³⁶²HEPAKSAR ve SONKUR,“...Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi...”,s. 49-66.

³⁶³TAŞCI, “...Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi...”, s. 204.

³⁶⁴ARSLANER, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü...”, s. 273-300

³⁶⁵TEKİN ve CAN AVŞAR, “...Vergi Hukukunda Uzlaşma...”, s. 506-518.

³⁶⁶BOZDOĞAN ve ÇATALOLUK, “İzaha Davet...” , s. 42-56.

³⁶⁷BUZ, “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu...” s. 1367-1379.

³⁶⁸TUNÇ, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu...”, s. 102.

³⁶⁹DOĞAN, “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma.”, s.. 45-57.

³⁷⁰VARDAL, “Uzlaşma Kurumu”, s. 127.

³⁷¹EDİZDOĞAN ve GÜMÜŞ, “Vergi Afları...”,s. 99-119.

³⁷²GÖK, “Vergi Uyuşmazlıkları...”, s. 439.

³⁷³YILDIZ, “İflasın Ertelenmesi...”, s. 192-223,.

³⁷⁴EROĞLU ve EFTEKİN, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.”, s. 233-250.

³⁷⁵SOYÖZ CİMBAR,“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları...”, s. 186.

³⁷⁶TÜRKAY, İmdat. “Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma”, Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.

tahsilinin mümkün olmadığı da vurgulanmaktadır.³⁷⁷ Bunlara ek olarak ombudsmanlık ve arabuluculukla ilgili kurumların uzlaşmadan elde edilen faydalarla birlikte ivme kazanabileceği de anlaşılmaktadır.³⁷⁸

Bütün bu lehte ve aleyhte olan görüşler bir arada incelendiğinde lehte olanların modern vergi hukukunun geç tahsil edilen tam vergi ve ilişkili cezadan çok hızlı şekilde hazineye giren az verginin makbul olduğuna yönelik bir çelişkinin olduğu görülmektedir. Ancak günümüzdeki teknolojik gelişmeler ışığında değerlendirildiğinde nakit kullanımının kısıtlanmasıyla tam denetime doğru geçilebileceği ve uzlaşmaya gerek bırakmayacak yapay zekâların uygulamaya konulabileceği düşünülmektedir.

Eşitlik açısından incelendiğinde vergi mükelleflerinin tümünün başvurusuna açık bir sistem olduğu görülmektedir. Vergilerini tam olarak ödeyenlerin mağdur olduğuna yönelik eleştirilerin haklı olduğu görülmekle birlikte bir an evvel yükümlülükten kurtulmanın söz konusu olabileceği değerlendirildiği için uygulamanın devam etmesinin gerektiği görülmektedir.

Kanun metinlerinin yanlış ya da eksik anlaşılmasıyla ilgili olarak eğitim sisteminde hukuk eğitime daha fazla yer verilmesi gerektiği görülmektedir. Ayrıca bireylerin yanlış ya da eksik anlayabilecekleri ve uygulayabilecekleri kanun metinlerinin olmamasına özen gösterilmeli ve bütün mevzuat bu kapsamda gözden geçirilmelidir. Bunun yanında metinlerin günümüz Türkçesine uyarlanması ve sadeleştirilmesinin de fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Uzlaşma kurumunun tanıtımının gerçekleştirilmesi hususunda kamu spotları hazırlanarak vergi ödemenin bir vatandaşlık ödevi olduğu yönünde bireylerin bilinçlendirilmesi sağlanmalıdır. Mevcut durumda vergi rekortmeni olanlar belki de alay konusu olmamak için isimlerinin gizlenmesini talep etmektedir. Bu algının yıkılmasına yönelik olarak kamunun vergi ödeyen vatandaşa bir takım ayrıcalıklar sağlaması da tartışılmalıdır.

Sonuç olarak Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumu önemli bir işlev yerine getirmektedir. Kurumun işleyişiyle ilgili bir süreç analizi yapılarak olumsuz noktaların belirlenmesi ve pozitif hukuk çerçevesinde yeniden düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Uzlaşma komisyonlarında başka ülkelerde olduğu gibi daha fazla katılımcının olması ve bu

³⁷⁷NAS, “...Uzlaşma Kurumu”, s. 281.

³⁷⁸USTA, “Türkiye’de Ombudsman (Kamu Denetçiliği) Kurumu.”, s. 59-64.

kişilerin aldıkları kararlara karşı davalarda muhatap olmasının sona erdirilmesi önerilmektedir.

Türk Vergi Hukukunda uzlaşma kurumuyla ilgili çalışma yapmak isteyen araştırmacı ve politikacıların şu hususları inceleyerek yazına büyük katkılar sağlayabileceği öngörülmektedir;

- Uzlaşma kurumu öncesinde ve sonrasında vergi mahkemelerindeki dava sayısının istatistiki yöntemlerle ortaya konulması

- Dürüst mükellefin uzlaşma kurumu hakkındaki algısının nitel araştırma yöntemleriyle belirlenmesi

- Vatandaşlık bilincinin vergi ödeme davranışına etkilerinin nicel yöntemlerle analiz edilmesi

Bütün bu bilgiler ışığında hem teorik hem de uygulamaya yönelik çalışmalara ışık tutulacağı ümit edilmektedir.

KAYNAKLAR

- AKÖZEK**, Esra. “*Türk Ceza Adalet Sisteminde Uzlaşma Kurumu*”, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 154, Bursa.
- ARMAĞAN**, Ramazan. “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirmesi*”, Maliye Dergisi , Sayı: 153, 2007, s. 160-178, Ankara.
- ARSLANER**, Hakan. “*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu.*”, International Journal of Economic&AdministrativeStudies ,Sayı: 17, 2016, s. 273-300, İstanbul.
- BANKOWSKI**, Zenon. The Risk of Reconciliation. Lawandthe Politics of Reconciliation, 2007, 49.
- BAŞARAN YAVAŞLAR**, Funda. “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi , Cilt: 25, Sayı:2, 2008, s.309-337, İstanbul.
- BOZDOĞAN**, Doğan ve Cuma **ÇATALOLUK**. “*Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi Ve Öneriler.*”, Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1: 2018, s. 42-56, Ankara.
- BUZ**, Funda. “*Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği.*” , s. 1367-1379, II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi.
- BÜYÜKAVCI**, Mustafa. “*Ombudsmanlık Kurumu.*” , Ankara Barosu Dergisi , Sayı: 4, 2008, s. 10-13. Ankara.
- CHRISTODOULIDIS**, Emilios A. ‘Truthandreconciliation’asrisks. Social& Legal Studies, 2000, 9(2), s. 179-204.
- CLARK**, Phil. TheGacacacourts, post-genocidejusticeandreconciliation in Rwanda: Justicewithoutlawyers. Cambridge UniversityPress, 2010.
- ÇELİK**, Cengiz. “*Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu.*” , Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, Cilt: 26, Sayı: 136, 2016, s. 131-142, Ankara.

- ÇETİN**, Güneş. "*Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi.*", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007, s. 171-187. İstanbul.
- DE LA REY**, Cheryl. Reconciliation in divided societies. Peace, conflict, and violence: Peace psychology for the 21st century, 2001, s.251-261.
- DEMİRBAŞ AKSÜT**, Burcu, ve **GÖK**, Özgecan. "*Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü.*", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 18, Sayı:, 2016, s. 75-126, İzmir.
- DEMİRLİ**, Yunus, ve **AYYILDIZ**, Yaşar. "*Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması.*", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 15, Sayı:3, 2019, s. 694-713. Zonguldak.
- DOĞAN**, Bahadır Sazak. "*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma.*", Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi Cilt: 1, Sayı: 1, 2018, s. 45-57. Mardin.
- DÖNER**, Buğra Vehbi. "*Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu.*", Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi ,Cilt: 3, Sayı: 6, 2017, s. 189-213, İstanbul.
- EDİZDOĞAN**, Nihat, ve **GÜMÜŞ**, Erhan. "*Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi.*" , Maliye Dergisi , Sayı: 164, 2013, s. 99-119. Ankara.
- EROĞLU**, Onur ve **EFTEKİN**, Ömer Özgür. "*Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu.*", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2, 2015, s. 233-250, İstanbul.
- GÖK**, Oğuzhan. "*Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli Örneği.*" Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 439, Edirne.
- GÜLTEKİN**, Mustafa. "*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma.*", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi , Cilt: 7, 2016, s. 575-607, Ankara.
- GÜRKAYNAK**, Gönenç. "*AB Rekabet Hukuku Uygulamasında Komisyon ve Teşebbüsler Arasında Uzlaşma ve Sulh*", Rekabet Dergisi, Cilt: 17, 2005, s. 31-72. Ankara.
- HEPAKSAZ**, Engin, ve **SONKUR**, Gazi. "*Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler).*", Gümrük ve Ticaret Dergisi ,Cilt: 4, Sayı: 10, 2017, s. 49-66, Ankara.

- HOCAOĞLU**, Celal. "*Vergi Hukukunda Uzlaşma.*" , Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı: 5, 2015, s. 491-515. Ankara.
- KARADAĞ**, Neslihan Coşkun ve **ONGAN**, İbrahim. "*Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi.*", Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 2007, s. 370-396, Niğde.
- KARATAY**, Ahmet. "*Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu Ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 109, Konya.
- KÜÇÜKKAYA**, Mehmet. "*Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 333, İstanbul.
- LINDLEY**, Dennis V.; **TVERSKY**, Amos; **BROWN**, Rex V. On thereconciliation of probabilityassessments. Journal of theRoyal Statistical Society: Series A (General), 1979, 142.2: 146-162.
- MCGREGOR**, Lorna. Reconciliation: Where is the law?. LawandthePolitics of Reconciliation, 2007, 94-128.
- NAS**, Adil. "*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 281, İstanbul.
- OKUR**, Yaşar. "*Ombudsmanlık Kurumu: Tarihi Gelişim Ve Türkiye'de Başlangıçta Birkaç Öneri.*" , Denetişim Dergisi, Cilt: 6, 2016, s. 71-83, Ankara.
- ÖNCÜ**, Kerem. "*Vergi Hukukunda Tekerrür Ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle İlişkisi*", TBB Dergisi ,Cilt: 1, Sayı: 130, 2016, s. 253-276, Ankara.
- SOYÖZ CİMBAR**, Selda. "*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi*", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 186, Isparta.
- ŞİPKA**, Şükran. "*Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi.*" , İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi ,Cilt: 6, Sayı: 12, 2007, s. 163-175, İstanbul.
- TAŞCI**, Kenan. "*Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler.*" Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, s. 204.
- TEKİN**, Ahmet ve **CAN AVŞAR**, Gülnihal. "*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi.*" , Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 5, 2019, s. 506-518. Eskişehir.

- TUNÇ**, Kadir. “*Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: Yasal, İdari Ve Yargısal Açidan Değerlendirilmesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 102, Adana.
- TÜRKAY**, İmdat. "Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma", Erişim tarihi: 01/12/2019, <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>.
- USTA**, Hasibe. "*Türkiye’de Ombudsman (Kamu Denetçiliği) Kurumu.*", Denetışim Dergisi Cilt: 14, 2014, s. 59-64. Ankara.
- ÜYÜMEZ**, M. Erkan. "*Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi.*", Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, 2018, s. 39-45, İstanbul.
- XU,Wei; TONG**, Chun-rong. CriminalReconciliationunderthePerspective of Maslow'sNeed-HierarchyTheory [J]. Journal of ShanxiPolice Academy, 2012, 4.
- VARDAL**, Z.Burcu. “*Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu*”,Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 127, İstanbul.
- YAVUZ**, Tayyip. “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*”,Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s. 151, İstanbul.
- YILDIZ**, Birol. "*İflasın Ertelenmesi ve Uzlaşma Yoluyla Yeniden Yapılandırmada Muhasebe Meslek Mensubunun Rolü*", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies ,Cilt: 2, Sayı: 2, 2016, s. 192-223, Yalova.
- YILMAZ**, Elif. "*Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.*", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 1-2, 2009, s. 321-351, Ankara.