

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

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ
VE UZLAŞMA

KUDRET PEKİN DOLGUN

DANIŞMAN
YRD. DOÇ.DR. ADNAN ERDAL

MANİSA

2014

ÖZET

Kamu hizmetlerini yürütmek için devletin finansman kaynağına ihtiyacı vardır. Vergiler devletin finansman ihtiyacını gidermek için başvurduğu kaynakların en önemlisidir. Kamu hizmetlerinin gittikçe genişlemesi, devletin gelir ihtiyacını arttırmıştır. Artan gelir ihtiyacı devletin vergilere daha fazla başvurmasına neden olmuştur.

Fakat karşılıksız borç sayılan vergiler mükellefler tarafından kolaylıkla ve istenerek ödenmemektedir. Mükellefler vergilerden mümkün olduğu kadar kaçma yanında kanunların tanıdığı imkanlardan yararlanmak istemektedirler ve bu yüzden idare ile aralarında anlaşmazlık çıkmaktadır. Sık sık değişen vergi kanunları da vergisel anlaşmazlıkların diğer bir kaynağını oluşturmaktadır. Vergi idaresi, kanunların tanıdığı olanak nispetinde azami derecede vergi almak istemesi vergisel uyuşmazlıkları artırmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları genellikle, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda iki taraf vardır. Biri vergi alacaklısı durumunda olan vergi idaresi, diğeri de vergi borçlusu durumunda olan mükellef ya da vergi sorumlusu veya iştirakçi, teşvikçi, yardımcı vs. gibi ceza muhatabıdır.

“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma” konulu tez çalışmasının birinci bölümünde, uyuşmazlık kavramı, vergi uyuşmazlığı ve vergilendirme işlemleri ile ilgili uyuşmazlığa neden olan etkenler incelenmektedir.

İkinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamada çözümlenmesine olanak sağlayan müesseseler olan ; pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi ve vergi hatalarının düzeltilmesi uygulamalarına ait konular ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde, Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlığının idari çözüm yollarından birisi olan uzlaşma müessesesinin işleyişi, etkinliği ve hukuki yapısı incelenerek uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri açıklanmaya çalışılacaktır.

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

ABSTRACT

The government needs financing sources to carry out the public services. The taxes are the most important sources that the state has restored to remove the financial deficit. The enlargement of the public services has increased the need of revenue. The increasing need of revenue has caused the state to have restored the taxes more and more.

But the taxes which have been accounted as unrequited debt haven't been paid easily and willingly by the taxpayers and they have tried to escape as much as possible and they have wanted to benefit from the possibilities the laws have recognized. Therefore this situation has caused disagreement between them and administration. Due to the often changed tax laws recognized has increased the tax disagreements. An important part of the disagreements have appeared because of applications of the tax laws between tax payers and administration are solved by means of reconciliation establishment without reaching to courts.

Tax conflicts are generally arisen by taxation cause, obligation, imposition, notification, accrue, punishment and collection transactions or applications related with these ones. In these conflicts, there are two parties. One is the tax administration being tax claimant and the other is the tax payer being tax debtor or tax responsible or punishment payer alike participant, encourager, assistant etc.

In the first part of the thesis of "Tax Conflicts, Administrative Resolution Ways and Reconciliation", the concept of conflict, tax conflict and the factors which result to conflict with taxation transactions will be examined.

In the second part of my thesis, the establishments alike conciliation, contrition and correction, abatement and recovery of tax errors recovery applications, allowing the resolution of tax conflicts at administrative stage without passing to the court, will be examined.

In the third part of my thesis is to explain the judicial concept, processing and the efficiency of the compromise institution, one of the administrative solutions about the tax controversy in Turkish Taxation Law. We also want to explain the problems and resolution advisory about the implementation of tax laws.

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

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2014

Kudret Pekin Dolgun

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 15.07.2014 tarih ve 15/10 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Kudret PEKİN DOLGUN'un "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma" Konulu tezi incelenmiş ve aday 05.08.2014 tarihinde saat 10:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

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

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına

*



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine

**



ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Adnan ERDAL
(Danışman)

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Hamza KAHRİMAN

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Coşkun ÇILBANT

Evet

Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir



Tez, mutlaka basılmalıdır



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE NEDENLERİ

1. 1. VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1.1.Verginin Konusu.....	3
1.1.2. Verginin Alacaklısı.....	3
1.1.3. Verginin Mükellefi	4
1.1.4. Verginin Sorumlusu	5
1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay.....	6
1.1.6. Muafiyet ve İstisna	6
1.1.7. Vergi Matrahı	7
1.1.8. Verginin Tarifesi.....	8
1.2.VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI.....	8
1.3. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN UNSURLAR.....	10
1.3.1. Verginin Tarhı	10
1.3.1.1. Beyana Dayalı Vergi Tarhı	11
1.3.1.2. İkmalen Vergi Tarhı	11
1.3.1.3. Re'sen Vergi Tarhı	12
1.3.1.4. Verginin İdarece Tarhı.....	13
1.3.1.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Vergi Tarhı.....	13
1.3.2. Verginin Tebliği ve Ortaya Çıkan Uyuşmazlık Nedenleri.....	15
1.3.3. Verginin Tahakkuku ve Ortaya Çıkan Uyuşmazlık Nedenleri	16
1.3.4. Verginin Tahsili ve Ortaya Çıkan Uyuşmazlık Nedenleri	17
1.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YERLERİ.....	18

1.4.1.Vergi İdaresi, Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	19
1.4.1.1. Vergi İdaresi.....	19
1.4.1.2. Vergi İdaresinin Yapısı.....	19
1.4.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi	20
1.4.2. Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi	21
1.4.2.1.Vergi Yargısı ve Organları	21
1.4.2.2.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü	22

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat	24
2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri.....	25
2.1.1.1. Hesap Hataları.....	25
2.1.1.1.1. Matrah Hataları	26
2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar	26
2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması	26
2.1.1.2. Vergilendirme Hataları	27
2.1.1.2.1. Mükellefin Sahsında Hata	27
2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata.....	27
2.1.1.2.3. Konuda Hata	28
2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	28
2.1.2. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Olanlar	29
2.1.2.1. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması.....	29
2.1.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Olanlar	29
2.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	30
2.1.3.1. Re'sen Düzeltme	30
2.1.3.2. Talep Üzerine Düzeltme	31
2.1.3.2.1. Düzeltme İsteme Hakkı Olanlar	31
2.1.3.2.2. Düzeltme İsteminin Yapılışı	31
2.1.3.2.3. Düzeltme İsteminde Süre	31
2.1.3.2.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi	32
2.1.4. Düzeltmenin Kapsamı.....	32

2.1.5. Düzeltmede Zamanaşımı.....	33
2.1.6. Düzeltmenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları	34
2.2. Pişmanlık ve Islah Hükümleri.....	34
2.2.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerine İlişkin Yasal Düzenleme.....	35
2.2.2. Pişmanlık ve Islahın Kapsamı	36
2.2.2.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler	36
2.2.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanacak Olanlar ve Yararlanma	37
Koşulları	37
2.2.4. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulü İçin Aranılan Şartlar	38
2.2.4.1. Haber Verme Tarihinden Önce Üçüncü Bir Şahıs Tarafından İhbarda	38
Bulunulmamış Olması.....	38
2.2.4.2. Haber Verme Tarihinden Önce Mükellef Nezdinde Yetkili Memurlar	39
Tarafından Herhangi Bir Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması	39
2.2.4.3. Haber Verme Tarihinden Önce Olay Takdir Komisyonuna İntikal Ettirilmemiş Olması	39
2.2.4.4. Haber Verme Tarihinden Önce Kaçakçılık Halinin Tespiti Yapılmamış	40
Olması	40
2.2.5. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi	41
2.2.6. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulünden Sonra Uyulması Gereken	41
Şartlar.....	41
2.2.6.1. Hiç Verilmeyen Beyannamenin 15 Gün İçinde Verilmesi	41
2.2.6.2. Eksik veya Yanlış Beyanın 15 Gün İçinde Tamamlanması veya	42
Düzeltilmesi.....	42
2.2.6.3. Ödeme Süresi Geçen Vergilerin Pişmanlık Zammı İle Birlikte Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Ödenmesi	42
2.2.7. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi.....	42
2.2.8. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasının Mükellefler ve İdare	43
Açısından Sonuçları	43
2.2.9. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Usulsüzlük Cezaları.....	44
2.2.10. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellik Arzeden Durumlar.....	45
2.2.10.1. Pişmanlık Talebi İle Verilen Beyannamelerde Zarar Beyan Edilmesi veya Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması	45
2.2.10.2. Pişmanlıkla Verilen Beyannamede Asıl Vergiye Bağlı ödenecek Bir Verginin Bulunması.....	46

2.2.10.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Pişmanlık	46
2.2.10.4. Zirai Kazançların Beyanında Pişmanlık	47
2.2.10.5. Haksız Yere Vergi İadesi Alınmasında Pişmanlık	47
2.3. Cezalarda İndirme (Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük.....)	48
Cezalarında İndirme).....	48
2.3.1. Ceza İndiriminin Kapsamı ve Ceza İndiriminden Yararlananlar	48
2.3.1.1. Ceza İndiriminin Kapsamı	48
2.3.1.2. Ceza İndiriminden Yararlananlar	49
2.3.2. Ceza İndiriminin Şartları	49
2.3.2.1. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması	49
2.3.2.2. Dava Açma Süresi İçinde İndirimli Ödeme Talebinde Bulunulması.....	50
2.3.2.3. Belirtilen Süre İçinde Vergi Aslı İle Cezanın İndirim Yapıldıktan Sonraki	51
Kalan Kısımının ödenmesi	51
2.3.3. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı	51
2.3.4. İndirimli Ödemenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları	52
2.3.4.1. Mükellef Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları.....	52
2.3.4.2. İdare Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA

3.1.GENEL AÇIKLAMA.....	56
3.2. 4369 SAYILI YASA İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	58
3.2.1. Kısmi Uzlaşmanın Yapılabileceği	58
3.2.2. Dava Açma Süresine Kadar İdarenin Son Önerisinin Kabul Edilebileceği.....	59
3.2.3. Cezaların Uzlaşma Kapsamından Çıkartıldığı	59
3.2.4. Uzlaşma Görüşmelerine Meslek Odalarından Temsilcilerin (Gözlemcilerin) Katılabileceği	60
3.3. UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI.....	61
3.3.1.Genel Olarak.....	61
3.3.2. 4444 ve 4369 Sayılı Kanunlar ile Uzlaşma Kapsamında Yapılan Değişiklikler	62
3.4.UZLAŞMA YAPILMASININ NEDENLERİ.....	63
3.5. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....	64
3.5.1. Genel Açıklama	64

3.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılabilmesi İçin Bir Vergi İncelemesine Dayanması Gerektiği	65
3.5.3. Komisyonların Oluşturulması	65
3.5.3.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu	65
3.5.3.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu	66
3.5.3.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	67
3.5.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması	67
3.5.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	67
3.5.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi	68
3.5.4.3. Uzlaşmanın Yapılması	69
3.5.4.4. Uzlaşma Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği	72
3.5.4.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları	72
3.5.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hapis Cezası	78
3.5.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi	80
3.6.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Tanımı ve Kapsamı	83
3.6.3. Uzlaşma Talebinin Yapılması	84
3.6.3.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler	84
3.6.3.2. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre	86
3.6.4. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	87
3.6.4.1. Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlara Bakan Komisyonlar	87
3.6.4.2. Mahalli İdarelerin Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları	88
3.6.5. Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii	89
3.6.6. Uzlaşma Talebinin Şekli	89
3.6.7. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması	92
3.6.8. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi	93
3.6.9. Belediyeler ve İl Özel İdareleri Tarafından Tarh Edilen Vergi ve Kesilen Cezalarda Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	93
3.6.9.1. Genel Açıklama	93
3.6.9.2. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması	94
3.6.9.3. Uzlaşma Talebi, Talep Süresi ve İncelemesi	94
3.6.9.4. Uzlaşmanın Sonuçları	98
3.6.10. Uzlaşma Konusu Yapılabilecek ve Yapılamayacak Cezalar	100

3.6.11.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	101
3.6.11.1.Uzlaşmanın Kesinliği	101
3.6.11.2.Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma.....	102
3.6.11.3.Uzlaşma ve Cezalarda İndirme	105
3.6.11.4. Ödeme Zamanı ve Gecikme Faizi	106
3.6.12.Kaçakçılık Cezalı Vergi Tarhiyatı İle İlgili Olarak, Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Varılması Halinde Hapis Cezasının Durumu.....	107
3.6.13.Uzlaşılan Vergiler ve Bununla İlgili Faiz ve Cezanın Vadesinde Ödenmemesinin Uzlaşmayı Geçersiz Kılmayacağı	107
3.6.14.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi	107
3.7.TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KARŞILAŞTIRILMASI (MUKAYESE TABLOSU)	111
SONUÇ	114
KAYNAKÇA	117
EKLER	127

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.m. : Adı Geçen Makale

a.g.t. : Adı Geçen Tez

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Dn. : Danıştay

F : Fıkra

G.İ.B. : Gelir İdaresi Başkanlığı

G.V.K. : Gelir Vergisi Kanunu

HUD : Hesap Uzmanları Derneği

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

MB : Maliye Bakanlığı

Md : Madde

S : Sayı

s : Sayfa

TÖUY : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

UY : Uzlaşma Yönetmeliği

Vd : Ve Diğerleri

V.U.K. : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet vatandaşlara sunmak zorunda olduğu mal ve hizmetlerin üretimi için finansman yaratmak zorundadır. Bu finansmanın ana kaynağını ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Devlet vergi gelirlerinin elde edilme aşamasında birçok aşamadan oluşan karmaşık vergisel işlemler tesis eder. Devlet ve bireyler arasında tüm bu süreç uyuşmazlık çıkarmaya elverişli bir ortam oluşturur. Devlet alabildiğince çok miktarda vergi geliri elde etmek isterken, vergi mükellefleri veya sorumluları olabildiğince az miktarda vergi ödemek isterler. Vergi mevzuatının karmaşık ve sürekli değişen yapısı da uygulamaları aynı şekilde etkilemekte böylece uyuşmazlığın ortaya çıkmasını önemli oranda etkilemektedir.

Bu bağlamda devlet daha çok kamu hizmeti sunabilmek için daha fazla vergi toplamak, mükellefler ise kullanılabilir gelirlerinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olabilmektedir. Vergi daireleri ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, vergi hukukumuzda idari ve yargı yolu olmak üzere iki şekilde çözümlenmektedir.

Ülkemizde, mükellefler bu iki çözüm yollarından istediğini seçmede serbesttirler. Ancak vergi konusunda bir uyuşmazlık olduğunda bu uyuşmazlığın çözümünde, idari çözüm yollarına öncelik verilmesi, mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları kısa sürede ve az bir maliyetle çözümleyerek sona erdirdiği gibi, idare ve mükellef ilişkilerini olumlu yönde etkileyerek tarafların birbirlerine olan güvenlerini de arttırmaktadır.

Ülkemizde idari çözüm yöntemlerinin iki önemli özelliği vardır: bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari çözüm yollarına başvurduktan sonra eğer bu şekilde bir çözüme ulaşılamazsa yargı yolu hala açıktır. Mükellef, eğer isterse idari çözüm yöntemlerinden hiçbirine başvurmadan da vergiye ilişkin uyuşmazlığı yargıya intikal ettirebilir.

Ülkemizde uygulanmakta olan idari çözüm yöntemleri; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma olmak üzere sıralanabilir. Belirli bir vergi ve/veya cezası üzerinde tarafların anlaşması olarak tanımlayabileceğimiz uzlaşma, daha geniş bir uygulama alanına sahip olması ve idare ile mükellefi bir araya getirme özelliği ile en önemli yöntemlerden biridir

Uzlaşma kurumu, vergi sistemimize ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının üçüncü kısmına 28.2.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle eklenen üçüncü bölüm ile getirilmiştir. Söz konusu bölüme, 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı kanunun 33. maddesi ile Ek 11.

maddenin eklenmesiyle de uzlaşma ikili bir ayrıma tabi tutulmuş; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı uygulama alanı bulmuştur. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmanın işlerlik kazanması Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16.2.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada uzlaşma kurumunun incelenmeye çalışılmasındaki amaç, uzlaşma kurumun idari çözüm yöntemleri arasında belki de en önemli yeri teşkil etmesidir. Vergi uyuşmazlığının iki tarafını oluşturan mükellef ve idare uzlaşma amacıyla bir araya gelmekte ve iki tarafın da iradesiyle bir karar alınmaktadır. Bu süreçte idare, bir kısım vergi alacağından vazgeçmekte; buna karşılık mükelleften, uyuşmazlığı dava konusu etmemesini ve üzerinde uzlaşılan vergi borcunu hemen ödemesini beklemektedir. Kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı bir görüntü sergilese de mükellef ve idareye işbirliği ve karşılıklı anlayış çerçevesinde uzlaşma imkânı veren bu kurum, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de modern vergiciliğin bir zorunluluğu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümleri ele alınmıştır. Tez üç bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde vergi uyuşmazlıklarının mahiyeti ve kapsamı ele alınmıştır. İkinci bölümde uyuşmazlıkların idari yolla çözümü ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise uzlaşma idare ve mükellef açısından son dönemdeki gelişmeler de dikkate alınarak ayrıntılı bir analize tabi tutulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE NEDENLERİ

Vergi uyuşmazlıkları, mükellef ile vergi idaresi veya vergi sorumlusu arasında vergilendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlıkları, vergilendirme süreci içerisindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında meydana gelmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının, vergilendirme süreci içerisinde nasıl meydana geldiğini açıklamadan önce verginin temel kavramlarını açıklamak gerekmektedir¹.

1. 1. VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Bu kısımda vergi uyuşmazlığı kavramını tam olarak açıklayabilmek için öncelikle vergi ile ilgili temel kavramlar kısaca açıklanacaktır.

1.1.1.Verginin Konusu

Verginin konusu üzerine yüklenilen, dolaylı ve dolaysız verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır. Daha geniş anlamıyla, vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusunu oluşturur. “Verginin yasallığı ilkesi” gereği, vergi konuları kanunla belirlenir. Verginin konusunu oluşturan unsurlar zamandan zamana ve ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Verginin konusu, gelir, üretim, tüketim, mal, hizmet, sermaye, ticari işlem, hukuki işlem, ekonomik değer veya bir olay olabilir².

Vergi hangi fiili veya hukuki durum üzerine konuluyorsa genellikle o isimle anılmaktadır. Örneğin gelir üzerinden alınan vergiye gelir vergisi, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiye ise motorlu taşıtlar vergisi denilmektedir³.

1.1.2. Verginin Alacaklısı

Vergilendirme yetkisine sahip olandır. Devlet bu yetkiyi kanunla kullanır. Ancak bu yetkinin bir bölümü belirli sınırlar dahilinde yürütme organına da tanınmıştır (il özel idarelerine ve belediyelere tanınan vergileme yetkileri)⁴.

¹ EREN Volkan, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Aralık, 2006.

² ÇELEBİ Kemal, MUTER B. Naci, SAKINÇ Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.135.

³ ARIKAN Zeynep, TOSUNER Mehmet, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, Eylül-2010, s.49.

⁴ YURTSEVEN Yılmaz, **Uygulamalı Vergi Hukuku**, Samsun,2010,s.10.

Devlet bu vergilendirme yetkisini, kural olarak, yasama organı vasıtasıyla, kanun çıkararak kullanır. Vergilerin kanuniliği olarak adlandırılan bu kural, anayasamızın 73. maddesinde yer almaktadır. Ancak çağdaş demokratik gelişim sonucu devlet, yasama organınca kullanılan bu yetkinin bir bölümünü belirli sınırlar dahilinde yürütme organına da tanımıştır. Anayasamıza göre bakanlar kuruluna vergi ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verebilmektedir (An. Md. 73/4)⁵.

Vergi alacaklısı denildiği zaman, genelde vergilendirme yetkisi elinde bulunan merkezi veya yerel birimler, özelde ise vergilendirme işleminin yürütülmesinden sorumlu olan bakanlık ve bu bakanlığa bağlı alt birimler akla gelmektedir. Örneğin, Türkiye’de vergilendirme yetkisi parlamentonun olduğuna göre, genelde vergi alacaklısı devlet ya da Türkiye Büyük Millet Meclisi, özelde ise Maliye Bakanlığı ya da mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairesidir⁶.

1.1.3. Verginin Mükellefi

Vergi borçlusu (mükellefi) “vergi kanunlarına göre kendine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 8, f 1).

Verginin mükellefi:

- Gerçek kişiler olabilir. Örneğin gelir vergisi mükellefleri (GVK m.3),
- Tüzel kişiler olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olarak öngörülen sermaye şirketleri (KVK m. 1),
- Tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıkları gibi.

Buna karşılık, GVK ve KVK’da açıkça öngörülmediği için bir adi ortaklık veya bir banka şubesi gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadır. Bunların yerine, bu vergiler açısından mükellefiyet, adi şirketin ortakları ve banka şubesinin bağlı olduğu sermaye şirketi açısından söz konusu olmaktadır⁷.

Vergi mükellefi verginin temel unsurlarından biridir. Vergi mükellefinin kim olduğunu ilgili kanun gösterir. Vergi kanunları incelendiğinde mükellefin genellikle verginin konusundan sonra ya da konu ile birlikte gösterildiği görülmektedir. Örneğin, gelir vergisi

⁵ SADIK Kırbaz, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar , İlkeler ve Kurumlar**, 13.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001 , s.79.

⁶ ARIKAN, TOSUNER, **a.g.e.**, s.50.

⁷ BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26.Baskı,Seçkin Yayıncılık,, Ankara,2011, s.51.

mükellefleri, gerçek kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, tüzel kişiler; damga vergisi mükellefleri, vergiye tabi kağıtları imza eden veya o kağıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yaralanan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Kendisine vergi borcu yüklenen ve vergi kanunlarında hükme bağlanan ödevleri yerine getiren kişi bu durumda kanuni mükelleftir⁸.

Kendisine vergi borcu yüklenen ve kanunlarla hükme bağlanan ödevleri ifa eden kanuni mükellef, vergi yüklenicisi veya taşıyıcısından farklıdır. Vergi yüklenicisi ve taşıyıcısı kavramı, hukuki olmaktan öte vergi yansımalarıyla ilgili bir kavramdır. Uygulamada iktisadi bazı imkanlardan yararlanılmasıyla vergi yükünün devrini öngören ekonomik yansımaya mücadelesi neticesinde, söz konusu vergi yükünü gerçekten üzerine almaya mahkum olan şahsa ‘vergi yüklenicisi’ veya ‘vergi taşıyıcısı’ denilmektedir. Mükellefle vergi yüklenicisi aynı kişi olabilmekle beraber, gerek fiili ve gerekse kanuni yansıma ile verginin, ödeyen mükellef üzerinde kalmayarak aktarılabildiği de görülmektedir⁹.

1.1.4. Verginin Sorumlusu

Bazı durumlarda, verginin ödenmesi bakımından asıl vergi mükellefi yerine üçüncü kişiler sorumlu olmaktadır. Vergi sorumlusu yasadaki tanımıyla, “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” (VUK m. 8, f. 2).

Vergi sorumlusu, asıl vergi mükellefi yerine vergi kesme, defter tutma, fiş, fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür¹⁰.

Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanunu’nun 8. ve 11. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, “vergi sorumluları yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar¹¹.

Vergi sorumluluğu nedeniyle vergi sorumlusuna yükletilen borç, vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan maddi veya şekli ödevin sadece birinin yerine getirilmesinden ibaret olabileceği gibi, her iki ödevi de içerebilir. Yasada öngörülen, vergi sorumluluğunu doğuran olayın gerçekleşmesiyle, vergi idaresinin üçüncü kişilerden (vergi sorumlularından) talep hakkı doğar. Sorumlu tarafından ifası gereken borcun doğumu, sorumluluğun sebebini oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle eş zamanlı olabileceği gibi, sonradan da şarta bağlı

⁸ ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 53-54.

⁹ ÇELEBİ, MUTER, SAKINÇ, **a.g.e.**, s.136

¹⁰ BİLİCİ, **a.g.e.**, s.51.

¹¹ ARIKAN, TOSUNER, **a.g.e.**, s.59.

olarak ortaya çıkabilir. Hatta vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden ortaya çıkan vergi sorumluluğu halleri de mevcuttur¹².

Örneğin işverenler, çalışanlarına ücretlerini ödemediği önce, işçinin aldığı ücretten ödemesi gereken gelir vergisini keser ve kanuni süresinde bu vergileri muhtasar beyanname ile vergi dairesine öderler. Burada, kanuni mükellef çalışan olmasına rağmen, vergi sorumlusu işverendir. Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Fiili ehliyeti olmayan kimseler de vergi mükellef ve sorumlusu olabilirler¹³.

1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."* Başka bir deyişle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak idarenin de vergi alacağı doğmaktadır¹⁴.

Vergiyi doğuran olayın ne olduğu üzerinde genellikle uzlaşıldığı halde, bu olayın sonuçları konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Genellikle kabul edilen ve Vergi Usul Kanunumuzda benimsenen görüşe göre, mükellef için, vergi borcu, devlet için de vergi alacağı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğacaktır. Vergi dairesinin yaptığı işlemler daha önce maddi olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlanmasıdır. Vergi dairesi alacağın tahsil edilebilmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerine girişmektedir¹⁵.

1.1.6. Muafiyet ve İstisna

Vergi muafiyeti, vergi mükellefi olması gereken bir gerçek ya da tüzel kişinin kanunun açık hükmüne uyularak kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması olayıdır. Buradan da anlaşılıyor ki muafiyet vergi mükellefiyetinde kısıtlamayı ifade etmektedir. İstisna ise vergi konusundaki kısıtlamadır. İstisna vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun kanunun açık hükmüne uyularak kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Burada her iki terimde ortak bir özellik vardır. Bu özellik vergi borcunda bir kısıtlama meydana gelmesidir. Vergi mükellefiyeti gerek objektif gerekse subjektif olsun hiçbir zaman mutlak değildir. Çeşitli

¹² AKKAYA, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, www.adanasmmmo.org/sempozyum/mustafa_akkaya ,(11.09.2013)

¹³ ÇELEBİ, MUTER, SAKINÇ, **a.g.e.**, s.137.

¹⁴ KILDİŞ Yusuf, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İBBF Maliye Bölümü, [Http://Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/017/](http://Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/017/) (Erişim: 09.10.2013)

¹⁵ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.81- 83.

iktisadi ve sosyal düşüncelerle konu ve mükellefiyet, zaman ve yere göre daraltılmakta veya genişletilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak da bir kısım konu ve kişiler vergileme alanının dışında kalmaktadır. İstisna ve muafiyet şeklinde adlandırılan bu terminoloji günümüzde sürekli olarak kullanılmaktadır¹⁶.

1.1.7. Vergi Matrahı

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için önce, kanundaki usule göre, matrah belirlenir. Daha sonra, bu matraha vergi oranı (vergi tarifesi veya birim vergi miktarı) uygulanarak vergi borcu bulunur¹⁷. Vergi konusu, üzerinden vergi alınan bir iktisadi unsur olduğu halde, vergi matrahı; vergi konusunun değeri ya da miktarıdır. İşte bu değer ya da miktar üzerinden vergi hesaplanacaktır. Örneğin bir mükellefin vergiye tabi 500 TL tutarında geliri var ise; gelir vergisinin konusunu oluşturan bu gelirin tutarı olan 500 TL vergi matrahını ifade etmektedir. Keza, bir kişinin 280.000 TL değerinde bir binası var ise; bina vergisinin konusunu, değeri olan 280.000 TL vergi matrahını oluşturacaktır. Bazı durumlarda verginin konusu ile verginin matrahı aynı olabilmektedir. Özellikle baş vergilerinde karşılaşılan bu durum, vergi konusu ve matrahının kişinin varlığı olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi matrahının “değer” olabileceği gibi “miktar” da olabileceği görülmektedir. Kumaşın metresi, havagazının metreküpü, tuzun ağırlığı gibi miktarı belirten ölçüler dikkate alınmak suretiyle vergi uygulanabilir ya da söz konusu iktisadi unsurların değeri dikkate alınmak suretiyle vergi alınabilir. Miktarın esas alınması suretiyle vergi uygulanmasına miktar esası ya da “spesifik vergiler”, değer esas alınması suretiyle vergi uygulamasına ise değer esası ya da “ad valorem vergiler” denilmektedir¹⁸.

Ayrıca matrahın saptanmasında idarece takdir usulü de uygulanmaktadır. Bu usule göre vergi matrahı idarece tek taraflı olarak saptanmaktadır. Vergi matrahının saptanmasında idarece çeşitli usuller uygulanmakta ve bu hususta çeşitli komisyonlar vergi matrahının saptanmasında görev almaktadır. Bunlar vergi matrahını saptarken mükellef veya vergi dairesi temsilcileri ile birlikte çalışırlar. Bunlar içinde en önemlileri takdir komisyonlarıdır. Ülkemizde bu usul kapsamında, verginin re’sen ve ikmalen tarhı ile idarece tarh yöntemleri uygulanmaktadır¹⁹.

¹⁶ EREN, a.g.t., s.8.

¹⁷ İŞBİLİR Şener, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Eylül, 2008, s.10.

¹⁸ AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2005, s.137-138.

¹⁹ EREN, a.g.t., s.9.

1.1.8. Verginin Tarifesi

Mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için matrahın ne kadarından vergi alınacağıın bulunabilmesi için matraha bir takım ölçütlerin uygulanması gereklidir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan bu ölçülere vergi tarifesi denmektedir²⁰.

Vergi tarifesi de verginin temel öğelerindendir. Her vergi kanunu vergi tarifesini açık ve net bir biçimde belirtmek durumundadır. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi büyük ölçüde zedelenmiş olur. Ancak Anayasamız yürütme organına bu konuda bazı yetkiler vermektedir. Anayasanın 73/4 maddesine göre, Bakanlar Kurulu kanununun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi tarifesinde değişiklik yapabilir. Nitekim çeşitli vergi kanunlarında bunun örnekleri görülmektedir. Gelir vergisi kanununun mükerrer 123 üncü maddesinde Bakanlar Kurulu saptanan had ve tutarları %50 sine kadar arttırmaya ya da indirmeye yetkili kılınmıştır. Katma değer vergisinde de Bakanlar Kurulu %10'luk vergi oranını dört katına kadar arttırmaya %1'e kadar indirmeye bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende aşaması için farklı oranlar saptamaya yetkilidir (KDVK, Md.28)²¹.

Vergi tarifeleri, ödenecek vergi miktarını belirlemek matraha uygulanan ölçülerdir. Genel olarak vergi tarifeleri üç şekilde düzenlenebilmektedir:

- Artan oranlı tarife
- Düz oranlı tarife
- Azalan oranlı tarife

Artan oranlı tarifiede, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranı da artış gösterir. Düz oranlı vergide matrah ne olursa olsun vergi oranı değişmez ve aynı kalır. Azalan oranlı tarife ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersidir, yani matrah arttıkça vergi oranı azalır. Günümüz vergi sistemlerinde genel olarak artan oranlı vergi tarifelerinin kullanıldığını görmekteyiz²².

1.2.VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Hukuk dilinde “uyuşmazlık” sözcüğü ile halk arasında kullanılan “uyuşmazlık” sözcüğü arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Uyuşmazlık hukuk dilinde anlaşmazlık anlamında da kullanılmaktadır. Anlaşmazlık veya uyuşmazlık adli, idari ve askeri merciler

²⁰ ÇELEBİ, MUTER, SAKINÇ, a.g.e., s.138.

²¹ KIRBAŞ, a.g.e., s.95.

²² AKTAN C.Can, **Genel Olarak Vergi Tarifeleri**, 2000, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm, (Erişim:12.10.2013)

arasında olabildiği gibi devletler arasında da olabilmektedir. Uyuşmazlıklar genellikle bir çekişme neticesinde meydana gelmekte ve taraflar asıl hakkın korunması ile ilgili olarak mücadele etmektedir. Bu mücadele bir görüşün gerçekleşmesi veya görüşü karşı tarafa kabul ettirme şeklinde olabilmektedir²³. Vergi Uyuşmazlığı; vergi ilişkisinin tarafları arasında doğan irade çatışması olarak tanımlanabilir. Bu irade çatışmalarının bir kısmı hak ve menfaat çatışması olarak karşımıza çıkarken bazıları bir düşünce, niyet veya anlayış çatışması olarak gözlemlenir²⁴.

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır. Örneğin bir vergi inceleme elemanının yapmış olduğu vergi incelemesi sonucu bulduğu matrah farkının, kanuna uygun olmadığı mükellef tarafından ileri sürülmesi, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı doğurmuş olur. Bu uyuşmazlığın hukuk dünyasında sonuç doğurabilmesi için matrah farkı üzerinden verginin tarh edilip, tebliğ işleminin yapılmış olmasının ayrıca gerçekleşmesi gerekir.

İnsan unsurunun bulunduğu her yerde hatanın da olabileceğini kabul etmek gerekir. Dolayısıyla rakamların ve işlemlerin çok fazla olduğu vergi sistemimizde mükellefin ya da vergi dairesinin hata yapma riski her zaman olacaktır. Çok çeşitli hallerde ortaya çıkan vergi hataları mükellefin lehine ya da aleyhine olabilmektedir. Bu sebeple hataların düzeltilmesi işlemi mükellef ile vergi idaresi arasında zaman zaman yargıya taşınan ihtilaflara neden olmaktadır²⁵.

Verginin zorunlu bir ödeme aracı olması, verginin tarafları olan mükellefler ve vergi sorumluları ile kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş olan devlet veya kamu kuruluşları arasındaki uyuşmazlıkların artmasına neden olmaktadır. Vergi idaresi ile mükellef veya sorumlularının devamlı bir uyuşmazlık içinde olmaları, vergi sisteminin yerleşmesine ve gelişmesine engel teşkil etmektedir²⁶.

Vergi uyuşmazlıkları, ekonomide yaşanan değişiklikler nedeniyle sıklıkla değişikliğe uğrayan vergi kanunlarının anlaşılmasında ve uygulamasında yaşanan sorunlar, vergi memurlarının hazine lehine tutumları, mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma

²³ EREN, a.g.t., s.11.

²⁴ ÇETİNKAYA Oğuz, **Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı**, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%20C5%9Fmazi%20C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf> (Erişim: 18.10.2013)

²⁵ İŞBİLİR, a.g.t., s.10.

²⁶ CANDAN Turgut, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler Ve Dava Açma Süreleri)**, www.muhassebenet.net (Erişim:28.10.2013)

eğilimleri nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Özellikle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında vergi uyumsuzlukları yoğun bir biçimde yaşanmaktadır²⁷.

Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok husus değişik nedenlerle gündeme gelmektedir. Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek sık sık değişmelere yol açmakta, uygulamasında güçlükler yaratmaktadır. Bu durumdan etkilenenler sadece yükümlüler değildir. Vergi memurlarının da uygulamada birçok hatalar yaptıkları bir gerçektir.

Vergilerin yükümlüler açısından bir 'külfet' olarak algılanması sonucu; birçok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır²⁸.

1.3. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN UNSURLAR

Vergi ilişkisi vergiyi doğuran olayla başlamaktadır. Vergi Usul Kanununa göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun meydana gelmesi ile doğar. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmüdür. Maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır. Soyut yükümlü statüsündeki kişilerin vergi borçlarının somut olarak saptanması için vergi tarhının yapılması gerekmektedir. Bunu verginin tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamaları izler. Vergi uyumsuzlukları da işte bu aşamalarda ortaya çıkmaktadır. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından meydana gelen vergilendirme sürecini ve bu süreçte meydana gelen uyumsuzluklar ayrıntılı olarak inceleyelim²⁹.

1.3.1. Verginin Tarhı

Verginin Tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibari ile tespit eden idari işlemdir. Görülüyor ki vergi tarhı idarece yapılan bir işlemdir. Fakat beyan usulüne tabi vergilerde mükellef tarh işlemini kendi gerçekleştirmektedir. Buna en güzel örnek gelir vergisidir³⁰.

²⁷ www.mustafayilmaz.com.tr (Erişim: 30.10.2013)

²⁸ İŞBİLİR, a.g.t., s.11.

²⁹ EREN,a.g.t., s.12.

³⁰ KIRBAŞ, a.g.e., s.100.

1.3.1.1. Beyana Dayalı Vergi Tarhı

Bu yöntemde mükellefler matrahı tespit edip vergi dairesine bildirmektedirler. Her ne kadar bir itiraf niteliğini taşımasa da vergi dairesi tarafından da denetlenmektedirler. Vergi Usul Kanununun 20. maddesine göre mükellef ya da sorumlunun düzenlediği beyanname bizzat vergi dairesine verilir ya da posta ile gönderilir. Bundan sonraki safha tahakkuk fişinin düzenlenmesidir. Sonuçta bu fişin düzenlenmesi ile birlikte vergi tarh ve tahakkuk etmiş olur. Beyan üzerinden alınan vergilerde kural olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri aynı anda yapılır. Mükellefler ilke olarak kendi beyanları üzerinde yaptıkları tarhiyata karşı dava açamazlar. Fakat yaptıkları işlemlerde vergi hataları varsa veya bunun dışında beyannamelerini ihtirazı kayıtla vermişlerse kendi beyanları üzerinden oluşturulan tarhiyata dava açabilirler³¹.

Türk vergi sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası ise mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistemdir. Bu sistemde vergi matrahı mükellef tarafından saptanıp bildirilir.

Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu Vergi Dairesi tarafından kontrol edilir. Vergi Dairelerince yapılan kontroller neticesinde mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğu ya da hiç beyanda bulunmadığının tespiti hallerinde vergi, vergi idaresince tarh edilir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar olarak tespit edilmesidir. Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir³².

1.3.1.2. İkmalen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanununun 29. maddesi ikmalen vergi tarhını tarif etmektedir. “İkmalen Vergi Tarhı, bir vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan ve defter kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.” İkmalen vergi tarhiyatından söz edebilmek için önce bir verginin tarh edilmiş olması gerekmektedir. Bu olay gerçekleştikten sonra mükellefin kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucu ulaşılan maddi delillere ya da kanuni ölçülere göre bir matrah veya matrah farkının ortaya çıkması durumunda bu farka ilişkin vergi ikmalen tarh olunur.

Günümüzdeki uygulamaya göre beyan esasına dayanan vergilerde mükellefin beyanı aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir. Şayet beyanda bir noksanlık olduğu

³¹ EREN, a.g.t., s.13.

³² http://www.alomaliye.com/2007/ikmalen_resen_rehberi.htm (Erişim: 03.11.2013)

görüldüğü takdirde bu durumda beyan edilmeyen gelir unsurları için ikmalen tarhiyat yapılmaktadır³³. İkmal tarhiyatı ihbarname ile yükümlüye bildirilir(VUK. m.34). Vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkta bu aşamada başlamaktadır. Mükellef beyan etmiş olduğu vergi matrahının doğru olduğunu ya da yapılan ikmalen tarhiyatın olması gerekenden fazla hesaplandığını ileri sürebilir. Sonuç olarak mükellefler adlarına salınan vergilere ve kesilen cezaları kısmen veya tamamen uyuşmazlık konusu yapabilirler³⁴.

1.3.1.3. Re'sen Vergi Tarhı

Re'sen vergi tarhı VUK'un 30. maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

“...vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.” Re'sen vergi tarhı, vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, vergi idaresi bu tarhı yaparken; ya takdir komisyonunun kararını ya da vergi inceleme elemanlarının raporunu esas almaktadır. Diğer taraftan, ikinci önemli husus, re'sen vergi tarhına vergi matrahının tamamen veya kısmen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde gidilmekte olmasıdır. Burada mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defter ve belgelerden veya kanuni ölçülerden (örneğin VUK'da yazılı değerlendirme ölçülerinden) yararlanılarak matrah tespiti yapılmaması hali söz konusudur. Mükellefin belge ve defterleri yoktur veya vardır; ama bu defter veya belgelerin gerçeği yansıtmadığı yönünde güçlü deliller, işaretler bulunmaktadır³⁵.

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasının mümkün olmadığı hallerden bir kaçısı şunlardır; vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemiş olması, beyanname verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması, defter kayıtlarında noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık olması ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin kanıt bulunması³⁶.

³³ ARIKAN, TOSUNER, **a.g.t.**, s.92.

³⁴ EREN, **a.g.t.**, s.14.

³⁵ BİLİCİ, **a.g.e.**, s.62.

³⁶ ÇELEBİ, MUTER, SAKINÇ, **a.g.e.**, s.153.

1.3.1.4. Verginin İdarece Tarhı

Yükümlünün vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve Vergi Usul Kanununa göre re'sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı bir kısım durumlarda matrah yine idare tarafından saptanır. Bu tarh işlemi türünü idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayıran nokta, idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır. Vergi Usul Kanununun verdiği tanıma göre, “Verginin idarece tarhı, 29. ve 30. maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir”³⁷. Örnek verecek olursak, Emlak Vergisinde mükellefler kanuni süresi içerisinde beyanlarını vermek zorundadırlar. Emlak Vergisi de mükelleflerin verdikleri beyan doğrultusunda tarh olur. Bazen mükellefler bu beyannameyi unuturlar veya vermezler. Bu durumda idare Emlak Vergisi kanunun 32. maddesine göre vergiyi kendiliğinden tarh eder³⁸.

1.3.1.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Vergi Tarhı

V.U.K. vergi hatalarını, iki gruba ayırmış, 117. maddede hesap hatalarını, 118. maddede ise vergilendirme hatalarını düzenlemiştir³⁹. Vergi hatalarını hesap hataları ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür⁴⁰.

Hesap Hataları;

a) Matrah hataları: Vergilendirmeye ilgili tahakkuk fişi ya da ihbarnamelerde matrahla ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

b) Vergi miktarında hatalar: Verginin oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması yüzünden eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

c) Verginin Mükerrer Olması: Aynı matrah üzerinden aynı vergi dönemi için bir defadan fazla vergi istenmesidir⁴¹.

Vergilendirme Hataları;

a) Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi,

b) Vergiye tabii olmayan kişilerden vergi istenmesi hali,

³⁷ GÜNDOĞDU Mustafa, **Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı**, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Tokat, 2008, s.50.

³⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s.124.

³⁹ MELİKOĞLU Burakhan, **Vergi Hataları Ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, Ankara, Haziran, 2007, s.26.

⁴⁰ GİB, **Vergi hatalarında düzeltme işlemleri ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması**, 2008, www.gib.gov.tr (Erişim: 15.11.2013)

⁴¹ BARINIR İsmail, **Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Yollarla Çözümü**, Ekim 2012, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20308/245/> (Erişim: 17.11.2013)

c) Vergi mevzusuna girmeyen evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi hali,
d) Verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik ya da fazla hesaplanmış olması halidir⁴².

Hataların meydana çıkartılması ise şu şekillerde olur:

- a) İlgili memur hatayı bulması ve görmesi ile,
- b) Üst memurların incelemelerinde hataların görülmesi ile,
- c) Hatanın teftiş sırasında meydana çıkartılmasıyla,
- d) Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkartılmasıyla,
- e) Mükellefin müracaatı ile⁴³.

Vergi Hatalarının düzeltilmesine ilgili kararı vergi dairesi müdürü verir. Bu hatalar düzeltme fişi ile düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılması halinde fazla vergi iade edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmezse hakkını kaybeder.

Açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir, ancak mükelleflerin düzeltmeye karşı dava açma hakları saklıdır.

Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilir. Vergi dairesi isteği haklı gördüğü takdirde düzeltmeyi yapar, yerinde görmediği takdirde keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur (VUK. 4. 21.122).

Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde bu hatalar yargı kararları kesinleşmiş olsa bile evvelki maddelerde yazılı usul çerçevesinde düzeltilebilir.

Vergi Usul Kanununun 114. maddesine göre, ilgili yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh edilmeyen ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar. Ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur. Bu maddede yazılı zaman aşımı dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hataları düzeltilemez.

Verginin gerek hesap hataları gerekse vergilendirme hataları nedeniyle hatalı olarak tarh edilmesi vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında uyuşmazlığa neden olmaktadır. Ortaya çıkan vergilendirme hatasının vergi idaresince re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine düzeltilmemesi ortaya çıkan uyuşmazlığı büyütmede mükellefe yargı yoluna başvurmadan

⁴²EREN, a.g.e., s.16.

⁴³GİB,Vergi hatalarında düzeltme işlemleri ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması,2008, www.gib.gov.tr (Erişim: 17.11.2013)

başka bir çare bırakmamaktadır. Uyuşmazlığın yargı yoluna başvurulması her iki tarafında zaman ve para kaybına yol açmaktadır.

1.3.2. Verginin Tebliği ve Ortaya Çıkan Uyuşmazlık Nedenleri

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden konuların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Ayrıca tahakkuk fişinin haricinde vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilmesi ve ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda da yapılabilmesi tebliğin esaslarını oluşturmaktadır⁴⁴.

Tebliğ çeşitleri şunlardır:

a. Posta ile tebliğ: Vergi Usul Kanununun 102. maddesine göre tebligat posta ile yapılır. Bunun için bakanlıkça belirlenmiş tebliğ zarfları kullanılır. Ayrıca mükellefin resmi belgeyi aldığını belirlemek üzere bir de tebliğ alındısı belgesi zarfın üzerinde bulunur. Bu belge mükellef ya da yetkili kişilerce tarih konulmak suretiyle imzalanmakta ve vergi dairesine iade edilmektedir. Zarfın üzerinde muhatabın kimlik bilgileri ve adresinin yanında tebliğ edilen belgenin türü, adedi, tarihi, numarası ve hesap numarası gibi bilgilerde bulunur⁴⁵. Mükellef adresinde bulunmazsa tebliğ bir kere daha tekrarlanır yine adresinde bulunmazsa bu kez ilan yoluyla tebliğ yapılır.

b. Memur aracılığı ile tebliğ: VUK'un 107. maddesine göre, Maliye Bakanlığı hiçbir sınırlama olmaksızın bu yola başvurabilmektedir. Bakanlık tebliğleri posta yerine memur aracılığı ile yaptırmaya yetkilidir. Tebliğ tarihi memurun mükellefe yazı ve belgeyi teslim edip imzasını aldığı gündür.

c. Daire ve komisyonda tebliğ: Vergi Usul Kanununun 93/2. maddesi, tebliğ işlemlerinin ilgilinin kabulü şartı ile daire ya da komisyonda da yapılabileceğini kabul etmiştir. Bu usulde tebliğ günü mükellefin belgenin tebliğ edildiğine ilişkin olarak imzasının alındığı gündür.

d. İlan yoluyla tebliğ: Muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa veya yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa ilan yolu ile tebliğ yapılır. İlanen tebliğ bakımından, tebliğ edilecek meblağa göre değişik yollar izlenebilmektedir:

⁴⁴ GINALI Ayşe, **Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler Ve Özellikli Durumlar**, Mali Çözüm, Mart- Nisan 2011.

⁴⁵ EREN, a.g.t., s.18.

1-Tebliğ Konusunun 1.500 TL'den Az Olması: Tebliğ konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 1500 TL'ndan az vergi veya vergi cezası ile ilgili olduğu takdirde, ilan yazısı vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerine asılır ve askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

2-Tebliğ Konusunun 1.500 TL İle 150.000 TL. Arasında Olması: Tebliğin konusu 1.500 ile 150.000 TL. arasında vergi veya vergi cezası ile ilgili olduğu takdirde, ilan ile ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayınlanır.

3-Tebliğ Konusunun 150.000 TL'den Fazla Olması: Bu durumda ilan, yerel gazetelerin yanı sıra, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır. Vergi Usul Kanununun 21. maddesine göre ceza ihbarnameleri, vergi ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar, tebligat kapsamına girer. Vergi Usul Kanununun 94. ve 95. maddelerinde tebliğ mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir⁴⁶.

1.3.3. Verginin Tahakkuku ve Ortaya Çıkan Uyuşmazlık Nedenleri

213 sayılı VUK. md. 22'de verginin tahakkuku; "tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi" biçiminde tanımlanmıştır. 213 sayılı VUK.' da yer alan söz konusu tanımdan anlaşılacağı üzere tahakkuk, karşımıza vergilendirme sürecinde yer alan idari işlemlerden biri olarak değil, aksine vergi borcunun ödenecek duruma gelmesi aşamasını ifade eden bir saptama olarak çıkmaktadır. Anılan aşama, ya süresinde vergi davası açılmaması ile kendiliğinden ya da vergi mahkemesinin/Danıştay'ın açılan davayı reddetmesi üzerine gerçekleşir; işte tahakkuk aşamasının başkaca hiçbir idari muamele ya da tasarrufa gereksinim duymaksızın kendiliğinden gerçekleşme özelliği; bu aşamayı vergilendirme sürecinin diğer aşamalarından farklılaştıran bir niteliktir⁴⁷.

Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi olarak tanımlanan verginin tahakkuku, tarh ve mükellefe tebliğ olunan vergi ile ilgili olarak herhangi bir uyuşmazlığın söz konusu olmaması veya var ise, uyuşmazlığın çözümlenmesi sonucunda kesinleşmesinden sonra ortaya çıkabilmektedir. Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi için, hesaplama sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, hesaplanmış olan vergiyle ilgili olarak borçlusu tarafından dava açılmış ise bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş veya uzlaşmış

⁴⁶ ARIKAN, TOSUNER, **a.g.e.**, s.114.

⁴⁷ GÜNDOĞDU, **a.g.t.**, s.18.

olması gerekmektedir. Vergi tarh edildikten sonra, idare adına vergi alacağı, mükellef adına da vergi borcu kaydı düşülmüş olmaktadır. Verginin ödenebilir hale gelmesi bakımından, mükellefin söz konusu vergiden veya ilgili ödemelerden haberdar kılınması, yani kendisine tebligatta bulunulması ve mükellefin de sonuçlarını kabullenmiş olması gereği vardır. Yasalarla kendisine tanınmış olan sürenin geçmesi ya da varsa uyuşmazlığın giderilmesi veya çözümlenmesinden sonra vergi tahakkuk edebilmektedir⁴⁸.

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergilerde tebligatı alan kişinin bu ihbarnameye karşı otuz gün içinde vergi mahkemesine itiraz hakkı vardır⁴⁹. Eğer, itiraz gerçekleşmezse tahakkuk otuz gün sonunda gerçekleşir. Bundan sonra vergi ve ceza tahriyatına karşı vergi mahkemesine müracaat etmek mümkün değildir. Aynı zamanda vergi dairesine itiraz edilemez ve uzlaşma talebinde de bulunulamaz. Sonuçta vergi hem tahakkuk eder hem de kesinleşir.

Mükellef vergi itirazından dolayı vergi mahkemesine başvurursa mahkeme sonuçlanana kadar verginin tahsili durur. Şayet mükellef davayı kazanırsa vergiden kurtulur. Vergi mahkemesi kararının mükellefin aleyhine çıkması durumunda vergi tahakkuk eder. Fakat buna rağmen vergi yine de kesinleşmemektedir. Bu durumda, mükellefin bölge idare mahkemesine veya Danıştay'a itiraz ve temyiz hakkı vardır. Mükellefin bu başvurularda teminat göstererek yürütmeyi durdurmayı istemesi ve nihayet bu isteğinin kabul edilmesi durumunda ödemeyi mahkeme kararına kadar erteletme imkanı olur. Verginin kesinleşmesi bu yargı organlarında geçerli başvuru yollarının tüketilmesi neticesinde mümkün olur. Şayet mükellef davayı kazanırsa daha önce ödediği vergileri geri alma hakkını elde eder. Mükellefin davayı kaybetmesi durumunda, eğer vergi daha önce ödenmişse yeni vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır⁵⁰.

1.3.4. Verginin Tahsili ve Ortaya Çıkan Uyuşmazlık Nedenleri

V.U.K.'un 23. maddesinde tahsil, "Verginin kanuna uygun surette ödenmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Vergilendirme sürecinde, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasından sonra son aşama verginin tahsilidir. Tahsil, vergi borçlusu tarafından yapılan ödemenin, idari işlem olarak, alacaklı idare açısından ifadesidir. Her vergi kanununda ödemenin ne zaman ve nasıl yapılacağı konusunda hükümler vardır. Verginin normal yollarla ödenmemesi durumunda ise

⁴⁸ AKDOĞAN, a.g.e., s.137-138.

⁴⁹ YURTSEVER, a.g.e., s.31.

⁵⁰ BİLİCİ, a.g.e., s.67.

cebren takip ve tahsil yoluna gidilmesi söz konusu olmaktadır⁵¹. Verginin mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve mükellefin adresine görevli elemanın gönderilmesi, doğrudan tahsil usulünü oluşturmaktadır. Günümüzde adrese eleman gönderilmesi pek kullanılmamaktadır. Dolaylı tahsil usulü ise; mükelleften verginin sorumluları tarafından kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılmasıdır. Devlet adına vergiyi kesip, yatıran bu kişilerin vergi uygulamasından doğan giderleri kendilerince karşılandığından, devlet iki yönlü yarar elde etmektedir. Hem vergiyi tahsil etmiş olmakta, hem de (personel, kırtasiye, demirbaş, aydınlatma, ısıtma gibi) tahsilattan dolayı ortaya çıkan giderleri üçüncü kişilere yaptırmış olmaktadır⁵².

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

Verginin tahsili, tahakkuk eden verginin kanunda belirtilen şekliyle usulüne uygun şekilde gerçekleştirilir (Vergi Usul Kanunu Md 23). Mükellefler tarafından verginin ne zaman ve kaç taksitte ödeneceği kendi kanunlarında belirtilir.

Örneğin, Gelir Vergisi (GVK Md. 117) beyannamenin idareye teslim edildiği yılın Mart ve Temmuz, Kurumlar Vergisi (KVK Md 21) beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, Katma Değer Vergisi (KDVK Md.46) beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir⁵³.

1.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YERLERİ

Vergi tarhı, vergi idaresinin belli bir yasaya dayanarak mükellef aleyhine ve devlet lehine alacak yaratan tek taraflı idari bir işlemdir. Vergi tarhı seklindeki idari işlem beyana dayalı olarak yapılabileceği gibi, “vergi inceleme raporuna dayalı olarak” da yapılabilir. İnceleme elemanınca hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi dairesine intikal ettiğinde, vergi dairesinin ilgili birimince bulunan matrah ya da matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi, ihbarname ile tarh olunur. Tarh olunan vergiye ayrıca, vergi ziyai cezası da uygulanır. Vergi

⁵¹ MELİKOĞLU, a.g.e., s.16.

⁵² AKDOĞAN, a.g.e., s.154.

⁵³ İŞBİLİR, a.g.e., s.20.

daresince yapılan bu idari işlem, kanuna ve usule aykırı ya da maddi bir hata nedeniyle sakat ise, mükellefin bu tür kanunsuz, usulsüz ya da hatalı bir vergi tarhiyatına itiraz hakkı vardır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının sistematize etmek gerekirse önce idari çözümler (barışçıl çözümler) – yargısal çözümler ayrımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. İdari çözümler için iki özellik belirtilebilir. Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir “çekişme” haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır⁵⁴.

1.4.1.Vergi İdaresi, Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi idaresi, vergi idaresinin yapısı ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlemesi aşağıda konu başlıkları ile ele alınacaktır.

1.4.1.1. Vergi İdaresi

Vergi dairesini, Devletin egemenlik gücüne dayanarak almış olduğu vergilerin toplandığı, çıkarılan vergi yasalarının ilk elden uygulandığı ve mükellef gözünde Maliye Bakanlığı’nın imajının çizildiği birimler olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi dairesinin yasal olarak tanımı Vergi Usul Kanunu’nun 4. maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’un 3. maddesinde yer almaktadır. “Vergi dairesi, mükellefi saptayan, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” (V.U.K. Md.4) Vergi dairesi, 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasında tatbik etmekle görevli “Tahsil Dairesi”dir⁵⁵.

1.4.1.2. Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi idaresi denildiğinde akla, ülkenin vergi sisteminin yönetildiği ve merkezi idarenin bu alandaki en üst birimi olan Maliye Bakanlığı gelmektedir. Türkiye’de vergi idaresi Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenmekle birlikte, yerel yönetimlerin de vergiye

⁵⁴ İŞBİLİR, a.g.e., s.28.

⁵⁵http://www.maliye-mayem.gov.tr/kalite/mtky/ustmenu/yayinlar/kutuphane/kitap/bolum3_b.pdf (Erişim: 20.11.2013)

ilişkin bazı yönetsel görevleri vardır. Yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye’de vergilerin %90’ı Maliye Bakanlığı tarafından toplanmaktadır⁵⁶.

1.4.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkesi çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. Uyuşmazlığın bu yöntemlerle çözülmesi, kanunun çekişmesiz bir şekilde ve yargı yolunun gerektirdiği uğraşlar içine girmeden ödenmesi gereken bir vergi veya cezanın bulunması halinde ise bunun taraflar bakımından uygun şekilde ödenmesinin sağlanmasıdır⁵⁷.

İdari çözüm yolu, günümüz koşullarında uzun süren yargısal çözüme göre uyuşmazlığı kısa sürede sonuçlandırarak, mükelleflerin idare ile ilişkilerini bir an önce normal hale gelmesini, mükelleflerdeki endişenin kalkmasını sağladığından vergi kanunlarına karşı meydana gelen reaksiyonların düzelmesini sağlar⁵⁸. Yani idari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli yöntemlerle anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılması anlamındadır⁵⁹.

İdari aşamadaki çözüm; özellikle hesap veya vergilendirme hataları söz konusu olduğunda bu sorun “düzeltme” yoluyla giderilmektedir. Vergi hataları dışındaki hallerde ise; mükellefler ödemeleri istenen vergi ve cezaların bir bölümünden kurtulabilmek için bu uyuşmazlığa idari aşamada çözüm bulmaya çalışmaktadırlar.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü; idareyi güvence altına almak veya erken tahsil etmek ve çok sayıda sorunu yargı yoluyla takip etmek zahmetinden kurtarıırken, mükelleflerin de başta uzlaşma olmak üzere kullanılan diğer idari yöntemler sayesinde ödenmesi gereken vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödeme olanağı sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve uzlaşmadır⁶⁰.

⁵⁶ İŞBİLİR, a.g.t., s.29.

⁵⁷ YORULMAZ Yeşim, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000,s.10.

⁵⁸ CİVAN Mehmet, KUTLAR İsmail, **İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Gaziantep, Haziran-2005, s.11.

⁵⁹ <http://www.muhasabetr.com> (Erişim: 21.11.2013)

⁶⁰ ARMAĞAN Ramazan, “Veri Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, 2007,s.165.

1.4.2. Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Bazı durumlarda verginin tarafları arasında ortaya çıkan bir kısım vergi uyuşmazlıklarının bağımsız yargı organları tarafından çözümülenmesi gerekli olabilmektedir. Bu amaçla, birçok ülkede vergi uyuşmazlıklarının çözümülenmesine yönelik olarak kurulmuş yargı organları bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları nedeniyle başvuru olan vergi yolu vergi yargısı olarak adlandırılır⁶¹. Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından yargısal usullere göre çözümülenmesini sağlayan yoldur. Subjektif vergilendirme işlemlerinin hukuki denetiminin yapılması vergi yargısı aracılığıyla gerçekleşmektedir. Ayrıca vergi yargısı, geliştirdiği içtihatlar ve ortaya koyduğu yorumlarla da vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Vergi yargısı hangi yargı yolunda yer alırsa alsın iki temel fonksiyonu yerine getirir. Bunlardan birincisi içtihatlar yoluyla vergi kanunlarının uygulanmasına ve vergi hukukunun gelişmesine yardımcı olmak, ikincisi de vergilendirme alanında idarenin yargısal denetimini yapmaktır bu da vergi adaletinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır⁶².

Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı bu asli işlevlerin yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır.

Yargının iş yükünü azaltma amaçlı olmak üzere yargı öncesi süzgeç kuruluşlar olarak nitelendirilen bağımsız idari otoritelerin yapılandırılması yoluna gidilmiş ise de bu kurulların kararlarına karşı her halükarda yargı yoluna gidilmesi yargının iş yükünü azaltmak yerine arttırmıştır.

Vergilendirmeye karşı dava yolu; düzeltme başvurusuna konu yapılabilecek hesap ve vergilendirme hataları da dahil olmak üzere her türlü hukuka aykırılık iddiasının konu olabileceği bir yargısal başvuru yoludur⁶³.

1.4.2.1. Vergi Yargısı ve Organları

Mevcut vergi yasalarının işleyişi sırasında idare ile mükellef ya da vergi sorumlusu arasında meydana gelen ve idari süreç içerisinde çözülemeyen uyuşmazlıkların, nihai olarak bağımsız mahkemelerce çözümlendiği ve sonuçlandığı aşama vergi yargısıdır.

⁶¹ TAŞ Metin ,**Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi,Bursa, 2003, s.13.

⁶² ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 2.Baskı, Konya, 1994, s.177.

⁶³ İŞBİLİR, **a.g.t.**, s.30.

Vergi yargısı geniş kapsamıyla mali yargının bir koludur. Mali hukuk koluna paralel olarak mali yargı kamu gelirlerinden başka kamu giderlerinde de hukuka uygunluk denetimini içermektedir. Kamu giderleri bakımından görevli denetim organı ilke olarak Sayıştaydır. Vergi yargısı ise kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir. Sayıştayın kamu gelirleri konusunda da denetim görevi vardır⁶⁴.

Ülkemizde vergi yargısı 1982’de kabul edilen 2575 sayılı Danıştay kanunu 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kuruluşu ve hakkında kanun 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktadır⁶⁵.

1.4.2.2.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında “vergi davası” şeklinde incelenmesi sonucunda yargı organınca verilen kararlar, taraflar açısından kesin hüküm niteliğindedir. Böylece, uyuşmazlık yargının kararı doğrultusunda, çözümlenmiş olur. Mükellef ya da idare, ancak bir üst yargı organına başvurarak bu kararın bozulmasını isteyebilir.

Çağdaş hukuk devleti artık idarenin yargısal denetimi ile anlam kazanmaktadır. İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin bir ögesi olmaktan çıkarak onunla eş anlamlı hale gelmiştir⁶⁶.

Türkiye’de vergi yargısı 1982 öncesi karmaşık bir yapıya sahipti. 1982’den sonra vergi uyuşmazlıklarının çözümü için vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri oluşturulmuştur. Danıştay’a ise ilk derece ve üst derece yargı yeri olarak görev verilmiştir. Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapan yargı kuruluşlarıdır. Mahkemeler tek yargıyla veya kurul halinde görev yaparlar. Vergi mahkemelerinin tek yargıyla verdiği karara karşı bölge idare mahkemelerinde; kurul halinde verilen kararlara ise Danıştay’da temyiz yoluna gidilebilir. Bölge idare mahkemeleri, yargı çevresindeki vergi mahkemelerinde tek yargıç tarafından verilecek kararları itiraz üzerine inceleyerek kesin olarak hükme bağlamak ve vergi mahkemeleri arasında çıkacak görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözümlmek üzere kurulmuşlardır. Danıştay Anayasa ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir⁶⁷.

⁶⁴İŞBİLİR, a.g.t., s.31.

⁶⁵KIRBAŞ Sadık , **Vergi Uygulamaları**, 3. Baskı, Eskisehir, 1998, s.322.

⁶⁶BEREKET Zuhâl, “İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, 1998, s.11.

⁶⁷İŞBİLİR, a.g.e., s.33.

Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri saklıdır⁶⁸.

Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla, benzeri yükümler ve bunlara bağlı zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıkları, ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde birinci derece yargı merciidir⁶⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yolu nihai çözüm sağlayan etkili bir yol olmakla beraber, uyuşmazlığın yargıda kesin hüküm haline gelmesine kadar zorlu bir yol katetmek gerekmektedir. Vergi borçlusu ile idare arasında çekişmenin zaman ve maddi kayıplara yol açması dışında idare ile yükümlü arasındaki güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çekişmesiz olarak, yargıya gitmeden çözülmesi iki taraf bakımından da yararlıdır⁷⁰.

⁶⁸ KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.53.

⁶⁹ NAZILI Ersin, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar", **Vergi Dünyası**, 2007, s.125.

⁷⁰ İŞBİLİR, **a.g.t.**, s.33.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Vergileme, doğal olarak mükelleflerle vergi idaresi arasında (vergi uygulamasında maddi yanlışlık yapıldığı, uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olduğu iddiaları, kanunların yanlış uygulandığı düşüncesi gibi nedenlerle) çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkarır. Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını, idari (barışçıl) çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları şeklinde sistematize edebiliriz. İdari çözüm yolları, mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir⁷¹. Başka bir deyişle idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü denir.

İdari çözüm yolu, günümüz koşullarında uzun süren yargısal çözüme göre uyuşmazlığı kısa sürede çözümlendirerek, mükelleflerin idare ile ilişkilerini bir an önce normal hale gelmesini, mükelleflerdeki endişelerin kalkmasını sağladığından dolayı vergi kanunlarına karşı meydana gelen tepkilerinde azalmasını sağlar⁷².

Vergi uyuşmazlıkları adını verdiğimiz ve idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergileme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümünde yargısal çözüme gitmeden idari çözüm yoluna başvurulması bir anlamda yargı yerlerinin iş yüklerinin hafiflemesine ve uyuşmazlığın daha kısa sürede sonuçlandırılmasına yardımcı olacaktır⁷³.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını incelediğimiz bu çalışmada, söz konusu müesseseler, Vergi Usul Kanunu'ndaki kronolojik maddesel sistematığe bağlı alınarak “vergi hataları, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma” şeklinde ele alınacaktır.

2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat

Türk Vergi Sisteminde vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözümleri arasında yer alan birinci yol, vergi hatalarında düzeltme yoludur. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir.

⁷¹ AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.105.

⁷² AKMAN T.Koray, **Türk Vergi Hukuku**, İlya İzmir Yayınevi, İzmir, 2009, s.202.

⁷³ www.mustafayilmaz.com.tr (Erişim: 30.10.2013)

Devletin diğ er kurum ve kuruluşlarınca yapılan işlemler hatalı olabileceği gibi, vergi idaresince yapılan işlemlerde de hatalar olması mümkündür. Hatta vergi mevzuatının genişliği ve karmaşıklığı göz önüne alındığında, rakamların hızla arttığı günümüzde hatasız bir vergi idaresi düşünülemez. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım hataların, bozuklukların yargıya intikal ettirilmeksizin idari aşamada giderilmesi amacına yönelik düzenlenmiş idari bir s re tir⁷⁴.

Vergi hatası, vergiyle alakalı hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 116). Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gitmeye gerek kalmaksızın, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Ancak duruma göre, düzeltme ile ilgili başvuruların, sonradan yargıya intikal etmesi söz konusu olabilmektedir⁷⁵.

2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilemede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Md.116). Vergi hataları mükellefler tarafından yapılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Ancak, vergi hatasından söz edebilmek için yapılan işlemin kanunda belirtilen hatalardan birinin kapsamına açıkça girmiş olması gerekir⁷⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi hataları iki ana başlık halinde düzenlenmiştir. Bunlar hesap hataları ve vergileme hatalarıdır.

2.1.1.1. Hesap Hataları

Bir vergi hatası türü olarak hesap hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde üç grupta düzenlenmiştir. Hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından doğabilmektedir. Hesap hataları maddede sınırlı olarak sayılmış olduğundan, bunların dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, kanuna aykırı d řecektir⁷⁷.

⁷⁴ ÖZYER Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayını, İstanbul,2004, s.194.

⁷⁵ UFUK Mehmet Tahir, "Vergi İhtilaflarının, İdari Aşamada   z m Yolları, **Maliye ve Sigorta Yorumları**", 2002, s.40.

⁷⁶ PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon,2009, s.114.

⁷⁷ KIZILO  Şükrü, **Vergi İhtilafları ve   z m Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara,2003, s.97.

2.1.1.1.1. Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Hata, matraha ulaşılırken bunun unsurlarında (örneğin, geçmiş yıl zararların indirilmemesi vb.) aritmetiksel olarak işlem yapılmaması veya yapılan işlemin hatalı yapılması şeklinde karşımıza çıkar. Matrahı etkileyen aritmetiksel hesaplarda yanlışlık yapılması uygulamada sıklıkla karşılaşılan durumlardandır⁷⁸. Örneğin, kurumlar vergisi beyannamesinde istisna ve indirim sütunlarına ilişkin rakamların yanlış toplama işlemi ile vergiye tabi matrahın eksik veya fazla çıkması bu türden bir hatadır⁷⁹.

Düzeltilme, bunlara ilişkin hataları içerir. Bunların da dayanağı olan defter ve belgelerde yapılan hatalar düzeltme konusuna girmez. İşte sözü edilen bu belgelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesi veya hesaplanması halinde matrah hatası var sayılır. Örneğin takdir komisyonu tarafından 500.000 TL olarak takdir edilen matrah, karar yazılırken yanlışlıkla 50.000 TL olarak yazılmışsa burada bir “matrah hatası” meydana gelmiştir⁸⁰.

2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi miktarında hatalar; vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Örneğin; Gelir vergisi başlangıç oranının %15 yerine %10 veya %20 olarak uygulanması, ücretlerde gelir vergisi kanununda öngörülen indirimlerin (özel indirim, sakatlık indirimi) dikkate alınmaması üzerine vergi fazla hesaplanması, tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması ya da yanlış yapılmış olması⁸¹.

2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Verginin mükerrer olmasına örnek olarak; yıl içinde kaynakta kesilen vergilerin, ilgili yıl verilen gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesinin unutulmasını gösterebiliriz⁸².

⁷⁸ ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.160.

⁷⁹ ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,2005, s.260.

⁸⁰ İŞBİLİR, **a.g.t.**, s.36.

⁸¹ KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s.176.

⁸² AKMAN, **a.g.e.**, s.204.

2.1.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde dörtlü bir sınıflamaya tabi tutulan vergilendirme hataları “mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar” şeklinde tanımlanmaktadır. Mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ve vergilenme dönemiyle ilgili olabilen bu hatalar, genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden doğmaktadır. Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlenmiş biçimiyle vergilendirme hataları: Mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda(konuda), vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört gruba ayrılmıştır⁸³.

2.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

VUK.'nun 118'nci maddesinin birinci fıkrası gereğince; “*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.*” Burada üzerinde hata yapılan husus, vergi mükellefiyetinde vergiyi doğuran olay ve verginin konusu ile istisna ve muafiyetler konusunda olmayıp; sadece vergilendirme işleminde idarenin vergi borçlusunu yanlış belirlemesiyle oluşur. Örneğin, bir kişinin sahibi olduğu malvarlığı hakkında vergi dairelerinde işlem yürüten yakını hakkında vergi borcu tahakkuk ettirilip, tahsil edilmek istenmesi bu tür hataya girer. Yine buna ilişkin Danıştay'ın bir kararında, inşaat hakkı sahibi olan davacı vakfın emlak vergisi mükellefi olmamasına rağmen, vergiyi ödemesinin mükellefin şahsında hata oluşturduğu yönünde karar verilmiştir⁸⁴.

2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata

V.U.K.'un 118. maddesinde mükellefiyette hata, “Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Mükellefiyette hata, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek mükellefiyet kapsamı içerisine dahil edilmesi veya vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmek istenmesidir⁸⁵. İşte hiç vergi mükellefi olmaması

⁸³ KIZILOĞLU, a.g.e., s.101.

⁸⁴ TAYFUR Fulya, **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2011, s.40.

⁸⁵ MELİKOĞLU, a.g.t., s.38.

gereken ve istisna veya muafiyetten yararlanan kişiler adına vergi salınması halinde mükellefiyette hata meydana gelmiş sayılır. Mükellefiyette hatadan bahsedebilmek için adına vergi salınan kişinin vergiye tabi olmadığına kanunda “açıkça” belirtilmiş veya doğrudan kanunun lafzından anlaşılabilir mahiyette olması gerekir. Vergiye tabi olma veya mükellefiyet durumu kanundan net bir biçimde anlaşılamıyor ve bu konuda bakanlığın bağlayıcı bir görüşü bulunmuyorsa vergi hatası söz konusu değildir. Düzeltme yapılmaz, uygulamanın yanlış olduğunu iddia eden mükellef hakkını diğer yasal yollarla arar. Örneğin, yabancı ülkelerin Türkiye’de bulunan temsilcileri gelir vergisinden muaftır (GVK m.15). Bu hükme rağmen, herhangi bir yabancı ülkenin diplomatik temsilcisi adına gelir vergisi tarh edilmesi mükellefiyette hataya sebebiyet verir⁸⁶.

2.1.1.2.3. Konuda Hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Eğer bu konuda kesin bir mevzuat yok ve konu tartışmalı ise verginin konusunda hata söz konusu değildir. Ancak burada sözü edilen hata, mükellefin kişiliği ile değil, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden doğan hatalardır. Verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan bir gelirin vergilendirilmesi veya bir gelir türünün, servet olarak ya da bir bağışın, gelir olarak vergilendirilmesinde bu şekilde bir hatadan söz edilir.

Örneğin; Elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması konuda hatadır⁸⁷.

2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasını ifade etmektedir (VUK. M.118/4).

Örneğin; 2010 yılında elde edilen bir gelirin 2009 takvim yılına ait gelirlerle vergilendirilmesi, peşin tahsil edilen kira gelirin ait olduğu yılda değil de tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi, vergilendirme döneminde hatadır⁸⁸.

Vergilemede dönem önemlidir. Gelir, servet, madde, kıymetli evraklar ve işlemler; belirlenen vergi dönemindeki durumlara göre vergilendirilir. Bunların vergileme dönemlerine

⁸⁶ İŞBİLİR, a.g.e., s.38.

⁸⁷ GİB, Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması, 2008, s.8. www.gib.gov.tr. (Erişim: 30.11.2013)

⁸⁸ KIZILOĞLU, a.g.e., s.104.

göre değişik durumlar göstermesi mümkündür. Bu nedenle vergi döneminde hata yapılması vergilendirme hatasını teşkil eder. Bu tür hatalar için vergi mahkemelerinde dava açılabilir⁸⁹.

2.1.2. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Olanlar

Vergi hatalarının meydana çıkarılması ve bu hataları düzeltmeye yetkili olanlar aşağıda konu başlıkları ile açıklanacaktır.

2.1.2.1. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesine göre vergi hataları, aşağıdaki yollardan biri ile ortaya çıkarılabilir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sırasında hatanın ortaya çıkarılması,
- Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması,
- Mükellefin müracaatı ile hatanın meydana çıkarılması.

2.1.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 57. maddesi hükmü uyarınca, "Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir". İlgili vergi dairesi ise, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren, tahsil eden ve vergi hatasını yapan vergi dairesidir. Bağımsız vergi dairesinin mevcut olmadığı yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahiptirler. Söz konusu yetki, doğrudan olarak vergi dairesi müdürüne verilmiş olduğundan herhangi bir başkasına devredilemez⁹⁰. Vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama getirilemez.

Buna göre vergi dairesi müdürü, hatanın miktarına bakmaksızın düzeltilmesine karar verebilecektir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili 5035 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen fıkra; (Geçerlilik: 01.01.2004, Yürürlük: 02.01.2004) Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yetersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde yetki (5615 sayılı Kanunun 20. Maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 04.04.2007) ilgili kanunda görülmektedir. Bu Kanunun 4 üncü maddesinde

⁸⁹ ESEN Ahmet, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara,1983,s.22.

⁹⁰ ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara,2007, s.387.

yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir⁹¹.

2.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi bir yandan vergi borcunu, diğer yandan da vergi cezasını (VUK. md.37) kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. Düzeltme işleminin vergi hukukunda önemli bir işlevi daha vardır ki o da uyuşmazlıkların yargı organlarına ulaşmadan önce idare aşamasında çözümlenmesine yardımcı olmasıdır. Vergilendirme işlemlerinden dolayı bazı yanlışlıklar ya da sorunlar ortaya çıkabilir. Bunlar vergi dairesince yapılabileceği gibi mükelleflerce de yapılabilmektedir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamadıkları halde, kanun koyucu vergi hataları yönünden bir ayrımcılık getirmiştir (VUK. Md.378/2)⁹².

Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesine göre, "Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir." Gerek vergiler gerekse cezalar bakımından yapılacak düzeltme için Kanun'da iki yol düzenlenmiştir. Bunlar; resen düzeltme ve talep üzerine düzeltmedir.

2.1.3.1. Re'sen Düzeltme

"İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur" (VUK m.121). Resen yapılacak düzeltme, mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Bazen mükelleften alınan veya istenen vergilerin hatalı olduğu açık ve mutlak olarak görülebilir. Bu gibi durumlarda hatalar vergi dairesince re'sen düzeltilir. Üzerinde tereddüt edilmeyen konular ifadesinden; mükellefe haber verilmeden düzeltme yapılabilecek hataları anlamak gerekir. Mükellefin bilgisine başvurulmaksızın vergi hatası düzeltilerek ya salınan vergi terkin olunur, ya da yeni vergi salınır. Mükellefin herhangi bir talebinin olmasına gerek yoktur. Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir⁹³.

⁹¹ İŞBİLİR, a.g.t., s.41.

⁹² KIRBAŞ, a.g.t., s.176.

⁹³ ÖZBALCI, a.g.e., s.392.

Düzeltilmenin mükellef aleyhine yapılmış olması durumunda, ek ya da yeni verginin, ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Düzeltme konusu, tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi vardır. İhbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez⁹⁴.

2.1.3.2. Talep Üzerine Düzeltme

Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Düzeltme dilekçeleri posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir (VUK.md.122). Bu talep yerinde görüldüğü takdirde düzeltme yapılır, yerinde görülmediği takdirde, durum düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir(VUK.md.123). Bu talebin zamanaşımı süresi içinde yapılması gereklidir⁹⁵.

2.1.3.2.1. Düzeltme İsteme Hakkı Olanlar

Düzeltme isteme hakkı esas olarak mükelleflere tanınmıştır. Danıştay mükellef kavramını genel olarak dar yorumlamış olmakla birlikte zaman zaman da geniş yorumlayarak, düzeltme isteyebileceklerin arasına, vergi sorumlularını da eklemiştir. Vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesi bakımından, düzeltme isteme hakkı, mükellef olsun ya da tüm ceza muhatapları için vardır.

2.1.3.2.2. Düzeltme İsteminin Yapılışı

Düzeltme talebi mükellefin vergi yönünden kayıtlı olduğu vergi dairesine yapılmalıdır. Stopaj suretiyle vergi ödeyen kişiler ise, vergi hatasının düzeltilmesini sorumlu tarafından verginin yatırıldığı vergi dairesinden istemeleri gerekir.

2.1.3.2.3. Düzeltme İsteminde Süre

Düzeltme talebi zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Tarh zamanaşımı genel olarak 5 yıldır. Ancak bazı hallerde zamanaşımı süresi uzayabilmektedir. Zira vergi hatası tarh zamanaşımının son yılında yapılmış ise zamanaşımı süresi hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olamayacaktır. Düzeltme talebini vergi dairesi kaç günde cevaplandıracaktır. Bu konuda, Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm yoktur. Bu durumda, İYUK'un 10. maddesi gereği, idarenin bu talebi 60 gün içerisinde cevaplaması gerekmektedir. 60 günlük süre içerisinde vergi dairesi düzeltme talebini cevaplamazsa bu durumda düzeltme talebi reddedilmiş kabul edilecek ve mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecektir⁹⁶.

⁹⁴ KIZILOĞ, a.g.e., s.116.

⁹⁵ Kuleli Avukatlık Bürosu, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemleri**, İstanbul, 2006, s.23.

⁹⁶ İŞBİLİR, a.g.t., s.43.

2.1.3.2.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 123. maddesine göre, "Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme istemini kendi mütalaasını (görüşünü) da ekleyerek düzeltmeye karar verecek olan makama yani, vergi dairesi müdürüne gönderilir.

Düzeltme mercii (makamı), talebi yerinde gördüğü takdirde düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur."

Düzeltme Talebi Dava Açma Süresi İçinde Yapılmışsa, bu durumda düzeltme talebinin reddedildiği veya reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren vergi mahkemesinde "kalan dava açma süresi içerisinde" dava açılabilir⁹⁷.

Açılacak bu dava mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerdeki hatalar için de söz konusu olabilir. Vergi mükellefleri kendi beyanlarına karşı dava açamazlar. Ancak herhangi bir hata varsa düzeltme talebinde bulunabilirler. Bu talepleri reddedilirse de vergi mahkemesinde dava açabilirler. Bu durum mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları kuralının bir istisnasıdır⁹⁸.

İtiraz süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme istemlerinin reddi halinde 213 sayılı kanunun 124. maddesi hükmüne göre şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edilebilir. Ancak il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında da Belediye Başkanlığına müracaat olunur⁹⁹.

Hata düzeltmede karar verme yetkisi vergi dairesi müdüründedir(VUK m.120). Vergi dairesi mükellefin düzeltme talebine karşı 60 gün içinde cevap vermek durumundadır. 60 gün içinde cevap verilmemesi durumunda istek reddedilmiş sayılmaktadır. Düzeltme işlemi, düzeltme fişi üzerine yapılmaktadır. İlgilinin düzeltme isteği kabul edilirse fazla istenen vergi silinir veya vergi ödenmişse bu vergi geri verilir¹⁰⁰.

2.1.4. Düzeltmenin Kapsamı

Vergi hataları ister mükellef ister vergi dairesince yapılsın her halde Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilir. Tahakkukun mükellefin beyanına göre yapılmış olması, varsa, hatanın düzeltilmesine engel değildir.

-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'ın incelemesinden geçmiş muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararı kesinleşmiş

⁹⁷ KIZILOĞ, a.g.e., s.113.

⁹⁸ AKSOY, a.g.e., s.90.

⁹⁹ KARAGÖZÖĞLU H. Fevzi, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ünal Matbaası, Ankara,1977, s.291.

¹⁰⁰ BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2011, s.120.

olsa bile düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için vergi hatası hakkında anılan yargı mercilerince bir karar verilmemiş olması şarttır (VUK. m. 125). Bu hükümde belirtilen hatalar, yargı organlarınca yapılan hataları kapsamaz. Yargı organlarınca yapılan hatalar usul kanunlarına göre üst yargı organları nezdinde düzeltilebilir. Vergi hataları zamanaşımı süresince her zaman düzeltilebilir. Hatta VUK'nun 125. maddesine göre, yargı organlarının vermiş olduğu kararlarda bile hata varsa düzeltilebilmektedir. Öte yandan vergi dairesinin hatalı işlemi hakkında, yargı organı karar vermişse artık bu hata vergi dairesince düzeltilemez¹⁰¹.

-Mükellef miktarında hata yapılan vergiyi dava açmaksızın ödemişse; bu hata da düzeltilebilir.

-VUK 375'inci maddesine göre, vergi cezalarında yapılan hatalar, vergi hataları ile ilgili esaslar dahilinde düzeltilir.

-VUK 376'ıncı maddesine göre indirimden yararlanılarak ödeme yapılması düzeltmeye engel değildir.

-Uzlaşma konusu yapılan tarhiyatlarda uzlaşılan tarhiyat, vergi hatası taşıyorsa düzeltme yapılabilir¹⁰².

2.1.5. Düzeltmede Zamanaşımı

Düzeltilme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltme makamı olan vergi dairesi müdürünün uygun görmesi halinde yapılır, uygun görülmeyen hallerde ise durum mükellefe yazı ile tebliğ olunur. Düzeltme talebinin başvuru süresi 5 yıllık zamanaşımına tabi olmakla birlikte, düzeltme zamanaşımı süresi;

-Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hata yapıldığı,

-İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

-İhbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı, tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. 5 yıllık düzeltme başvuru süresi yukarıda ki hallerde 1 yıl daha uzamaktadır.

Mükellefin düzeltme talebini vergi dairesinin reddetmesi ya da 60 günlük süre içinde cevap vermemesi durumunda, mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilir. Bu

¹⁰¹ ÜREL, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.246.

¹⁰² İŞBİLİR, **a.g.t.**, s.46.

kapsamda il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.

Mükelleflerin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçmiş olsa dahi ilgili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunma imkanı bulunmaktadır.

Şikayet dilekçesini takiben 60 günlük süre içinde Bakanlığın cevap vermemesi halinde istek reddedilmiş sayılır. İdarenin şikayeti reddetmesi ya da altmış günlük süre içinde cevap vermemesi halinde dava açma süresi içinde, konusuna göre idare ve vergi mahkemelerine dava açılabilir¹⁰³.

2.1.6. Düzeltmenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

Vergi dairesi tarafından resen yapılan düzeltmelerde mükellefin aleyhine yapılacak düzeltme, mükellefin vergi mahkemesine dava açması mümkün olmaktadır. Mükellefin başvurusu ile düzeltmenin yapılması halinde, uzun dava sürecinden ve mahkeme masraflarını ödemeye gerek kalmadan düzeltme işlemi gerçekleşebilir. Düzeltme talebi reddedilmesi durumunda dava açmak mümkündür. Mükellef vergi hatalarını süresi içinde düzeltmesi sonuca ulaşmasını sağlamaktadır. Vergi dairesi açısından dairece tespit edilen hatalar vergi dairesi tarafından re'sen düzeltme yapılabilmektedir¹⁰⁴.

2.2. Pişmanlık ve İslah Hükümleri

Beyana dayalı vergilemenin esas sistem olduğu ülkemizde, matrahların gerçeğe uygunluk derecesi vergi incelemeleri ile denetlenmektedir. Denetimler neticesinde beyan dışı bırakılmış matrah farklarından cezalı vergi alınmakta, beyanname verilmeme durumlarında ise cezalı vergi tarh olunmaktadır. Her iki durumda da, salınan vergi ve kesilen cezalar dolayısıyla mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık doğabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 371.maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu ile düşük beyanda bulunan veya hiç beyanname vermeyenlerin bu fiillerinden doğan uyuşmazlıkları idari aşamada çözmeleri mümkün bulunmaktadır. Pişmanlık kurumunda mükellefin subjektif durumu göz önünde tutulmakta, mükellefin iyi niyeti ceza uygulanmamasına etken olmaktadır¹⁰⁵. Ayrıca, mükellefleri kanunun katı hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir

¹⁰³ YILDIZ A. Murat, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları*, 2008, s.40.

¹⁰⁴ İŞBİLİR, *a.g.t.*, s.47.

¹⁰⁵ KIZILOĞLU, *a.g.e.*, s.159.

durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek mükellefi yönetime yaklaştırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini sağlamaktır¹⁰⁶.

2.2.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerine İlişkin Yasal Düzenleme

Vergi Usul Kanununa göre pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen vergi ziyayı suçunun yine mükellef tarafından yasanın aradığı koşullara uymak şartıyla vergi idaresine bildirilmesidir (VUK. Md. 371). Bir başka tanıma göre pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan olayın, kendiliğinden haber verilmesidir. 5728 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikle Pişmanlık ve Islah Müessesesinin son şekli aşağıdaki gibidir¹⁰⁷.

Madde 371- (5728 sayılı Kanunun 281 inci maddesiyle değişen madde) *Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.*

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

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

İşyerinde yoklama fişi ile bazı hususların saptanmış olması vergi incelemesine başlanmış olmasını göstermeyeceğinden bu durum mükellefin pişmanlıktan yararlanmasını engellemez.

-Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin başvuru dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması;

-Eksik ya da yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin başvurusundan başlayarak 15 gün içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi;

¹⁰⁶ ARSLAN, a.g.e., s.252.

¹⁰⁷ Vergi Usul Kanunu, Md.371.

-Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında (her ay için ayrı ayrı %7) bir zamla birlikte başvuru tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi;

Bu koşulların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık fiillerini işleyenler hakkında katılmaya ilişkin 360 ıncı madde hükmü uygulanmaz.

Vergi Usul Kanunun 371 inci maddesinin son fıkrası bu madde hükmünün Emlak Vergisinde uygulanmayacağını hükme bağlamıştır. Yasa koyucu bu hükümle, kamulaştırma bedelinin saptanmasında tek ölçüt olmamasına rağmen, emlak vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamaktadır¹⁰⁸.

2.2.2. Pişmanlık ve İslahın Kapsamı

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

2.2.2.1. Pişmanlık ve İslah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler

Pişmanlık, beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen emlak vergisi hariç bütün vergiler için geçerlidir. Yine sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken beyannameler içinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Buna göre, süresinde verilmeyen muhtasar beyannameler pişmanlık hükümleri çerçevesinde verilebilecektir¹⁰⁹. Bir verginin pişmanlık ve ıslah kapsamına girebilmesi için;

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

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

Her iki özelliği birlikte taşımayan vergiler hakkında, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kamu alacağı mutlaka bir vergi olmalıdır. Diğer kamu alacakları (harçlar, resim v.b.) pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz.

¹⁰⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s.171.

¹⁰⁹ KIZILOĞ, a.g.e., s.164.

Ancak emlak vergisi de VUK kapsamında ve beyana dayanan bir vergi olmakla beraber, 371'inci maddede, pişmanlığın bu vergide geçerli olmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır¹¹⁰.

2.2.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanacak Olanlar ve Yararlanma

Koşulları

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

-Mükellef hukuka aykırı davranışını kendiliğinden ilgili makamlara haber vermelidir. Haber verme tarihinden önce bir üçüncü kişi tarafından ihbar yapılmamış olmalıdır. Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna başvurulmamış olmalıdır¹¹¹.

- Pişmanlık talebinde bulunabilmek için suçun, mutlaka ortaya çıkmış, başka bir deyişle vergi ziyanının doğmuş olması gerekir. Vergi ziyanının doğmuş olması için ise, beyanname verme bakımından kanuni sürenin geçmiş bulunması şarttır. Vergi kanunlarında belli edilmiş bulunan beyanname verme süresi geçmeden, pişmanlık talebi ile dilekçe verilemez, verilmiş olsa bile bu dilekçe (talep) geçersiz sayılır. Dolayısıyla mükelleflerin pişmanlık dilekçelerini beyanname verme süresi içinde verip, beyannamelerini de kanuni süreden sonra vermeleri halinde (haber verme dilekçesi vergi ziyanının doğumundan önce verimli olması nedeniyle) pişmanlık talepleri kabul edilmeyecek ve cezalı tarhiyata muhatap olacaklardır.

Bu sebeple pişmanlık dilekçesinin ne olursa olsun beyanname verme süresinden sonra verilmesine dikkat edilmesi gerekir. Yükümlülerin verecekleri dilekçenin içerik ve biçimine ilişkin herhangi bir sınırlama bulunmadığından, dilekçede "pişmanlık" sözcüğünün yazılı olmaması, içeriksel olarak, pişmanlık isteğini yansıtan dilekçenin reddedilmesini gerektirmez.

Konu ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığınca verilen muktezalarda da, özetle; süresi geçtikten sonra bir dilekçe ekinde beyannamenin verilmesi halinde, dilekçede pişmanlık talebinden söz edilmese dahi, pişmanlık talebi olarak kabul edilmesi gerektiği açıklanmıştır. Danıştay tarafından verilen kararlarda da; süresi geçtikten sonra verilen dilekçede "pişmanlık" deyiminin kullanılmamış olması, pişmanlıktan yararlanmaya engel olmayacağı yönündedir.

¹¹⁰ ÇELİKKAYA Ali, EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2007, s.187.

¹¹¹ Kuleli Avukatlık Bürosu, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemleri**, İstanbul, 2006, s.31.

-Mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmeleri için bildirimlerini mutlaka ilgili makamlara iletmeleri gerekir. Kanunda "ilgili makamlardan" hangi makamların anlaşılması gerektiği yönünde herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması bakımından suç ve cezaların izlenmesi ve saptanmasındaki etkinlikleri esas olmak suretiyle Maliye Bakanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları, İl Defterdarlıkları, Gelir Müdürlüğü, vergi daireleri, mal müdürlüğü, vergi incelemesine yetkili kurulları, savcılıkları ve diğer bazı resmi makamları yetkili organlar olarak kabul etmek gerekmektedir. Bugünkü uygulamada mükellefler doğrudan doğruya pişmanlık ve ıslah dilekçelerini beyannameleri ile birlikte, bağlı oldukları vergi dairelerine vermektedir. Bu nedenle ilgili makam kavramına yönelik bir uyuşmazlık söz konusu değildir¹¹².

2.2.4. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulü İçin Aranılan Şartlar

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulü için aranılan şartlar aşağıda konu başlıkları ile ele alınacaktır.

2.2.4.1. Haber Verme Tarihinden Önce Üçüncü Bir Şahıs Tarafından İhbarda

Bulunulmamış Olması

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulü için aranılan şartlardan birincisi; pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanacak olanların kanuna aykırı fiillerini, kendiliğinden ilgili makamlara haber verdikleri tarihten önce, üçüncü bir şahıs tarafından, haber verilen hususla ilgili olarak, herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tespit olunmak ve resmi kayıtlara geçirilmek suretiyle ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Buna göre;

- İhbar tarihi, haber verme tarihinden önce olmamalıdır.

-Herhangi bir resmi makama haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olmalıdır.

-İhbarın yazılı olması halinde doğrudan doğruya, sözlü yapılan ihbarların ise tutanağa bağlandıktan sonra resmi kayıtlara geçirilmesi gerekir¹¹³.

¹¹² İŞBİLİR, a.g.t., s.52.

¹¹³ KIZILOĞ, a.g.e., s.176.

2.2.4.2. Haber Verme Tarihinden Önce Mükellef Nezdinde Yetkili Memurlar

Tarafından Herhangi Bir Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulü için aranan şartlardan ikincisi; pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanacak olanların kanuna aykırı fiillerini kendiliğinden ilgili makamlara haber vermeleri tarihinden önce, kendileri nezdinde yetkili memurlarca herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasıdır.

İncelemenin çeşidi ve kapsamı önemli değildir. Çünkü kanunda herhangi bir vergi incelemesinin pişmanlık ve ıslah istemini önleyeceği belirtilmiş bulunmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesine başlanması tüm vergiler yönünden pişmanlık ve ıslah istemini kesmektedir. Bu sebeple, yapılan inceleme ister tam ister kısmi ve ister karşıt olsun, pişmanlık ve ıslah talebini geçersiz hale getirmektedir.

Pişmanlık ve ıslah dilekçesinin mükellef tarafından ve incelemeye başlamadan önce verilmesi gerekir. İncelemeye başlama tarihi bu noktada önem kazanmaktadır. İncelemeye başlama halinin bazı durumlarda tespitinin güç olmasına rağmen, genellikle incelemeye ilişkin bir tutanak düzenlenmesi hallerinde, incelemeye başlandığını kabul etmek gerekmektedir. Örneğin, işyerinde yapılan incelemelerde inceleme tutanağının düzenlenmesi, dairede yapılan tetkiklerde ise mükellefe defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının tebliğ tarihi incelemenin başlama tarihi sayılmaktadır.

Uygulamada sık sık görüldüğü üzere, inceleme elemanının, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, mükellefin veya yetkilisinin imzasını taşıyan yazılı bir tespiti olmaksızın, mükellef nezdinde incelemeye başlandığına ilişkin yazı yazmış olması pişmanlık talebinin kabulüne engel teşkil etmeyecektir. İncelemeye başlama tutanağının tanzim tarihi veya incelemeye davet yazısının tebliği tarihinden sonra, konusu veya içeriği ne olursa olsun verilen beyannamelerin pişmanlıkla kabul edilmesi olanaksızdır¹¹⁴.

2.2.4.3. Haber Verme Tarihinden Önce Olay Takdir Komisyonuna İntikal Ettirilmemiş Olması

Mükellefin pişmanlıktan yararlanabilmesinin bir başka koşulu da pişmanlığa konu olan olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olmasıdır. Pişmanlık dilekçesi, olayın

¹¹⁴ AKSOY Şerafettin, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi**, İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, s.48.

takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçmiş ise mükellef pişmanlıktan yararlanabilecektir.

Bu konuda Danıştay’a intikal eden uyuşmazlıkla ilgili bir olayda, Danıştayca;

“Vergi Usul Kanunu’nun 371.maddesinden yararlanabilmek için, ceza gerektiren eylemin mükellefler tarafından olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce resmi kayıtlara geçmiş olması gerekir. Takdire sevk işleminden sonra, pişmanlıkla verilen beyannameler VUK’un 371. maddesi hükümlerinden yararlandırılmaz” şeklinde karar verilmiştir.

Benzer bir konuda, Danıştay’ın bir başka kararında da;

“Vergi Dairesine pişmanlık dilekçesinin, takdir komisyonuna başvurulduktan sonra verilmesi durumunda, mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması söz konusu olamaz.” şeklinde karar verilmiştir.

Uygulamada, takdir komisyonuna sevk ile pişmanlık ve ıslah talebinin; yükümlülüğü yerine getirme süresinin bitimini izleyen ilk güne; örneğin, yıllık gelir vergisi beyannamesi için 1 Nisan tarihine kadar rastlaması durumunda; mükellefin talebi kabul edilmekte ve henüz takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş (düzenlenmemiş) evrak işleminden kaldırılmaktadır. Burada, takdire sevk işlemi, vergi dairesi bünyesinde tamamlanmış olmasına rağmen; mükellefin iyi niyetinden dolayı, gereksiz işlemlerden kaçınılmakta ve müesseseye işlerlik kazandırılması amaçlanmaktadır¹¹⁵.

2.2.4.4. Haber Verme Tarihinden Önce Kaçakçılık Halinin Tespiti Yapılmamış

Olması

Kaçakçılık suçunu işlemiş olanların pişmanlık ve ıslah taleplerinin kabul edilebilmesi için pişmanlık talebi ile haber verilen kaçakçılık suçu halinin, haber verilme tarihinden önce, idare tarafından herhangi bir şekilde tespit edilmemiş olması gerekir. Şayet idare kaçakçılık suçu sayılan fiillerin işlenmiş olduğunu tespit etmiş ise, tespitin yapılmasından sonra, ilgililerin pişmanlık talepleri kabul edilmez¹¹⁶.

¹¹⁵ KIZILOT, a.g.e., s.181.

¹¹⁶ ÖZBALCI, a.g.e. , s.981.

2.2.5. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi

Kendisine beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin pişmanlıktan faydalanıp faydalanamayacağı konusu uygulamada mükellefle idare arasında ihtilafa yol açan konulardan biridir. Beyana çağrı mektubu gönderilenlerin pişmanlıktan faydalandırılmaması yolunda yapılan uygulamalar ve bunun tabii sonucu olarak oluşturulan ihtilaflar, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yer alan "Beyana çağrı mektubunun gönderilmesi pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilecek beyannamelerin kabulüne engel değildir. Beyana çağrı mektubunun tebliğinden sonra idarece belirlenen süre içinde beyannamenin verilmesi halinde, söz konusu beyanname pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilir. Ancak belirlenen süre içinde verilmez ise, derhal takdire veya incelemeye sevkı sağlanır" hükmünün göz ardı edilmesinden ya da yeterince anlaşılamamasından kaynaklanmaktadır.

Hemen belirtelim ki, madde hükmünde, beyana çağrı mektuplarının gönderilmesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmasına engel olmayacağı çok açık bir şekilde ifade edilmiştir. Öte yandan beyana çağrı mektubunun tebliğinden itibaren idarece belirlenen süre (15 gün) içinde beyannamenin verilmemesi halinde, derhal takdire veya incelemeye sevk işleminin yapılması gerektiği aynı şekilde hüküm altına alınmıştır¹¹⁷.

2.2.6. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulünden Sonra Uyulması Gereken

Şartlar

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulünden sonra uyulması gereken şartlar aşağıda açıklanacaktır.

2.2.6.1. Hiç Verilmeyen Beyannamenin 15 Gün İçinde Verilmesi

Haber verme dilekçesi, beyan zamanı geldiği halde hiç verilmemiş olan vergi beyannamesiyle ilgili ise, beyannamenin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmiş olması gerekir. Haber verme dilekçesi posta ile gönderildiği takdirde haber verme tarihi, taahhütlü gönderilmiş ise postaya verildiği, adi olarak gönderilmiş ise dilekçenin vergi dairesinde kayda geçirildiği tarih olmaktadır. 15 günlük beyanname verme süresinin hesabında ise Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendi dikkate alındığında, haber verme dilekçesinin verildiği günün hesaba katılmaması gerekmektedir. Nitekim, Danıştay kararlarının da bu yönde olduğu görülmektedir.

¹¹⁷ İŞBİLİR, a.g.t., s.55.

2.2.6.2. Eksik veya Yanlış Beyanın 15 Gün İçinde Tamamlanması veya

Düzeltilmesi

Daha önce verilen bir beyannamedeki eksikliğin tamamlanması veya yapılan yanlışlığın düzeltilmesi, yeni bir beyannamenin düzenlenerek 15 gün içinde verilmesi suretiyle yapılacaktır. Ancak, yeniden düzenlenmiş olan beyannamedeki matrah üzerinden hesap edilen vergiden, daha önceki beyan üzerinden hesaplanmış olan vergi miktarı mahsup edilir ve mahsuptan sonra kalan kısım, mükelleften tahsil edilir¹¹⁸.

2.2.6.3. Ödeme Süresi Geçen Vergilerin Pişmanlık Zammı İle Birlikte Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Ödenmesi

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, pişmanlık hükümlerinin uygulanması sonucunda tahakkuk eden vergilerden normal ödeme süresi geçenlerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir pişmanlık zammıyla birlikte, haber verme dilekçesinin tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Eğer vadesi geçmiş olan vergi aslı ve ödemenin geciktiği her ay ile kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak pişmanlık zammı ile birlikte 15 gün içinde ödenmezse veya noksan ödenirse pişmanlık hükmünden yararlanamaz¹¹⁹.

2.2.7. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve İslah Uygulamasına Etkisi

Bilindiği üzere, 213 sayılı VUK.'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebeplerin neler olduğu belirtilmiş ve aynı Kanunun 15'inci maddesinde, mücbir sebeplerin varlığı halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ancak mücbir sebeplerin varlığının ilgililerce ispat edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için aranan şartları öngörülen süre içinde mücbir sebepler yüzünden yerine getirilemeyenler mücbir sebebin varlığı ilgililerce belgelendirilmesi ve ispat edilmesi halinde, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılacaktır¹²⁰.

¹¹⁸ AKSOY, a.g.e., s.49.

¹¹⁹ MUTLUER M. Kamil , **Türkiye’de Vergi Sistemi**, Eskişehir İTİA Yayınları, Eskişehir,1975, s.63.

¹²⁰ İŞBİLİR, a.g.t., s.57.

2.2.8. Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanmasının Mükellefler ve İdare

Açısından Sonuçları

Pişmanlık beyannamesi verilmesi durumunda, pişmanlık hükümlerinin yerine getirilmemesi re'sen takdiri gerektirir.

Ancak, takdir olunan matrahın, yükümlü beyanının aynı olduğu durumlarda vergi ziyai cezası uygulanmaması gerekir. Yükümlü beyanı ile takdir olunan matrah farkı ise, bu farka göre vergi ziyai cezası uygulanmalıdır. Ayrıca, beyannamesini pişmanlıkla veren yükümlünün, 15 günlük süre içinde vergileri ödeyememesinin “çok zor durumda olmasından” ileri gelmesi durumunda da re'sen tarhiyat yapılmalıdır¹²¹.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda mükellefler;

Vergi ziyai cezası, Kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar, iştirak suçuna ilişkin cezalardan kurtulmaktadırlar. Bunun yanı sıra, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sebebiyle idare dönem matrahının takdiri için takdir komisyonuna gitmemektedir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olduğundan, mükellefler uyuşmazlık konusu sorunlardan kurtuldukları gibi yargı yoluna başvurularak harcanacak zaman ve maddi kayıplardan da kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca bu müessesenin uygulanması sonucunda, dürüst ve iyi niyetli mükellefler korunmuş olacaktır.

Ancak mükellef pişmanlık ve ıslah dilekçesini verdikten sonra, kanunun aramış olduğu koşulları yerine getirmezse, pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda vergi idaresi, mükellefin işlediği fiile uygun vergi cezasını uygulayacaktır. Başka bir ifade ile vergi ziyasına sebep olunması dolayısıyla, kaçakçılık ve vergi ziyai cezaları yanında, usulsüzlük cezası kesilebilecek, vergi incelemesi yapılabilecek ve takdir komisyonuna sevk edilip resen takdir yoluna gidilebilecektir¹²².

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda idare;

Mükellefin, süresinde vermediği beyannameyi, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vermesi ve vergileri de gecikme zammı ile birlikte vadesinde ödemesi durumunda, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

¹²¹ KIZILOT, a.g.e., s.194.

¹²² ÇELİKKAYA, EDİZDOĞAN, TAŞ, a.g.e., s.195-196.

Böylelikle, mükellefin yargı merciine başvurması da söz konusu olmadığından, uyuşmazlık idari aşamada sona ermiş olmakta, idare hem uyuşmazlığa konu vergiyi bian önce tahsil etmekte, hem de yargı mercilerinde dava ile ilgilenme külfetinden kurtulmaktadır.

İdare bu uyuşmazlığın yargı aşamasında sürdürülmesi sırasında uğrayacağı emek ve zaman kaybından kurtulmuş olmaktadır.

Takdir veya vergi incelemesine sevk işlemleri ile bunların sonuçlarında yapılacak idari işlemlerden ve bu işlemlere sarf edilecek zamanlardan kurtulmuş olacaktır.

Beyannamesini süresinde vermeyenler veya vermiş olmakla beraber eksik veya yanlış beyanda bulunanların saptanması yönünde yapılacak araştırma ve işlemlerden ve bunlara ayrılacak zamanın harcanmasından kurtulmuş olacaktır.

İdare, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini belirli bir takvime bağlamıştır. Belirlenen süreler içinde beyanda bulunulmaması ya da eksik beyanda bulunulması gibi durumlarda, vergi cezası uygulamasını gerektiren bir durum ortaya çıkmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile idare, mükelleflere bir anlamda hoşgörü göstermekte ve zamanında beyan etmedikleri ya da eksik beyan ettikleri matrahı ve buna ilişkin vergileri, cezasız bir şekilde beyan ederek ödemelerine olanak sağlamaktadır.

Kuşkusuz bu durum idare ile mükellef arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkilemekte; mükellefler, bazı ödevlerini eksik yerine getirmelerinden dolayı ortaya çıkan ceza uygulamasına yönelik olaydan, idarenin sağladığı kolaylık sayesinde kurtulabilmektedirler¹²³.

2.2.9. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Usulsüzlük Cezaları

Pişmanlık ve ıslah uygulaması, genel olarak yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, vergi ziyana neden olmasından dolayı kesilmesi gereken vergi cezalarının kesilmesini önlemek amacıyla yönelik bir uygulamadır. Bu nedenle, pişmanlık hükmü hem genel, hem de özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini önlemez. Uygulamada; özel usulsüzlük cezası için pişmanlık hükmü uygulanamaz. Genel usulsüzlük cezası ile ilgili durum şöyledir:

-Vergi idaresi, pişmanlık ve ıslah hükümlerine istinaden verilmiş olan beyannamede gösterilen matraha vergi isabet etmesi halinde, beyannameyi süresinde verilmiş beyanname hükmünde saymakta resen takdire başvurmamakta ve usulsüzlük cezasını kesmemektedir.

Çeşitli yorum ve yargı kararlarında zaman zaman, pişmanlık hükümlerinden usulsüzlük suçu işleyen kimselerin de yararlandırılması gerektiğinden dolayı, usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği görüşü savunulmuştur.

¹²³ KIZILOT, a.g.e., s.198.

-Vergi idaresi, pişmanlık hükümlerine dayanılarak verilen beyannamelerin kanuni süresinde verilmiş sayılması ve dolayısıyla usulsüzlük cezası uygulanmaması görüşünden vazgeçerek, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin kanuni süresi içinde verilmiş sayılamayacağı ve dolayısıyla, birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiğini belirtmiştir. Aynı görüş çeşitli Danıştay Kararlarında da benimsenerek pişmanlık talebi kabul edilen mükellefler adına birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezasının kesilmesinin yerinde olduğu, zira usulsüzlük cezasının pişmanlık kapsamında sayılamayacağı kararı verilmiştir.

Özetle, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması, süresinde verilmemiş olan beyanname nedeniyle uygulanacak usulsüzlük cezasının kesilmesine engel teşkil etmeyecektir. Ancak, kanuni süresi içinde verilmiş bir beyannameye ilişkin olarak, pişmanlık talebi ile verilen ek beyanname nedeniyle mükellefler adına usulsüzlük cezası kesilmeyecektir¹²⁴.

2.2.10. Pişmanlık ve ıslah uygulamasında özellik arz eden durumlar

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında özellik arz eden durumlar aşağıda konu başlıkları ile ele alınacaktır.

2.2.10.1. Pişmanlık Talebi İle Verilen Beyannamelerde Zarar Beyan Edilmesi veya Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması

Mükellefi pişmanlık ve ıslah yoluyla beyanname vermesi, eksik ya da yanlış beyanını tamamlamasından sonra, ortaya her hangi bir matrahın çıkmaması, yani pişmanlık yoluyla ödenecek bir verginin tahakkuk etmemesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir¹²⁵. Bu ve benzeri durumlarda mükellef koşulları yerine getirmişse, mükellef hakkında resen matrah tespiti yapılmayacaktır. Ancak vergi idaresi, karar kılınmış hale gelmiş Danıştay Kararlarına rağmen kendi görüşünde halen ısrar etmesi nedeniyle, pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde;

- Zarar beyan edilmesi,
- İstisna uygulamaları nedeniyle matrah beyan edilmemesi,
- Faaliyetsiz oluş sebebiyle matrah beyan edilmemesi,
- İndirimler nedeniyle ödenecek herhangi bir vergi beyan edilmemesi hallerinde, mükellefler veya vergi sorumluları pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmamakta ve

¹²⁴ İŞBİLİR, a.g.t., s.59.

¹²⁵ ÇELİKKAYA, EDİZDOĞAN, TAŞ, a.g.e., s.198.

olay takdir komisyonuna ve gerektiğinde vergi incelemesine sevk edilmek üzere, dönem matrahının re'sen belirlenmesi yoluna gidilmektedir. Çünkü pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi ziyayı gerektirecek durumlarda uygulanmaktadır¹²⁶.

2.2.10.2. Pişmanlıkla Verilen Beyannamede Asıl Vergiye Bağlı ödenecek Bir Verginin Bulunması

Pişmanlık talebi ile verilen beyannamede iki ayrı verginin veya asli vergiye bağlı olarak beyanı gereken diğer bir verginin beyanı söz konusu olduğunda, beyan edilen vergilerden birisi ödenecek biçimde beyan edilmesi halinde pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmaktadır. Belirtildiği üzere, süresinde verilmeyerek pişmanlık talebi ile verilen bir gelir vergisi beyannamesinde, mahsuplar sonucu ödenecek gelir vergisi olmamakla beraber, ödenecek geçici vergi beyan edilmesi durumunda pişmanlık hükümleri uygulanmakta, idare gelir vergisi yönünden olayı takdir komisyonuna sevk etmemektedir.

2.2.10.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Pişmanlık

Veraset ve intikal vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesinin uygulaması özellik taşımaktadır. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin hiç verilmemiş olması durumunda, pişmanlık ve ıslah hükmünün uygulanması mümkün değildir. Çünkü, bu vergide beyannamenin verilmemesi durumunda vergi ziyanının doğması için; idare tarafından tebliğ edilmek üzere ikinci bir 15 günlük ek beyan süresinin verilmiş ve bu ek süreye rağmen mirasçıların beyanname vermemeleri ve bunun üzerine re'sen matrah tayin ve takdiri durumunda söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda ise, mükellefin beyanname vermeme fiili idarece tespit edilmiş olduğundan pişmanlık talebiyle beyanname mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte, beyanname verilmiş ancak servet unsurları tam olarak gösterilmemiş; idare daha sonra, beyan dışı bu servet unsurlarıyla ilgili herhangi bir tespit yapmamış ise; mirasçılar pişmanlık ve ıslah talebiyle ek beyanname verebileceklerdir.¹²⁷

Özetle, veraset ve intikal vergisinde pişmanlık ancak zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurların bildirilmesi yönünden geçerli olabilir. Hiç beyanname verilmemiş olması durumunda, suçun oluşması için, vergi idaresinin ikinci ek süreyi, mükellefe tebliğ etmek koşuluyla, tayin etmesi gereklidir. Bu durumda, beyannamenin

¹²⁶ AKSOY, a.g.e., s.106.

¹²⁷ KIZILOĞ, a.g.e, s.210.

verilmemiş olduğu, vergi dairesince tespit edilmiş olduğundan, ikinci ek süreden sonra, pişmanlıkla veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilemez. Bundan önce ise zaten vergi ziyayı doğmuş olamaz¹²⁸.

2.2.10.4. Zirai Kazançların Beyanında Pişmanlık

Zirai kazanç sahipleri, bir vergilendirme döneminde elde ettikleri zirai gelirlerini ertesi yılın Mart ayı içinde, diğer gelir vergisine tabi mükellefler gibi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ederler. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 117'nci maddesinde, yıllık gelirlerinin büyük bir kısmının zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında gerekli görüldüğünde, Maliye Bakanlığının iki taksitten fazla olmamak üzere özel ödeme süresi tayin edebilme yetkisi verilmiş ve bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu genel tebliğlerde, yıllık gelirlerinin en az %75'i zirai kazançtan oluşan gelir vergisi mükelleflerinin, vergilerini Kasım ve Aralık aylarında olmak üzere ödeyebilecekleri açıklanmıştır¹²⁹.

Ödeme süresi farklı olan böyle bir mükellef, yıllık gelir vergisi beyannamesini vergilerin ödeme süreleri gelmeden, pişmanlıkla vermiş olması durumunda, pişmanlık talebi kabul edilecek, ancak pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin henüz vadeli geçmemiş olması dolayısıyla pişmanlık zammı hesaplanmayacak ve 15 günlük süre içinde herhangi bir ödeme yapılmayacaktır. Diğer pişmanlık beyanlarında olduğu gibi, beyannamenin kanuni süre (Mart ayı) içinde verilmemesi nedeniyle birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilecektir.

2.2.10.5. Haksız Yere Vergi İadesi Alınmasında Pişmanlık

Mükellef haksız ve yersiz olarak iadesini aldığı vergiyi, idare herhangi bir tespit yapmadan önce, kendiliğinden haber vermesi halinde VUK.'nun 371'inci maddesi kapsamında pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması mümkün olacaktır. Bu durumda haksız olarak alınan vergiye, iadenin fiilen alındığı tarihten itibaren geri ödemenin yapıldığı tarihler arasında pişmanlık zammı uygulanacak ve haksız olarak iade alınan verginin tamamı ile pişmanlık zammı, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenecektir. Bu türlü pişmanlık talepleri nedeniyle, usulsüzlük cezası kesilmeyecektir. Zira beyanname süresinde verilmiş ancak haksız yere vergi iadesinin alınmasına sebebiyet verilmiştir¹³⁰.

¹²⁸ KIZILOT, a.g.e., s.210.

¹²⁹ 80 ve 211 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr (Erişim: 05.01.2014)

¹³⁰ ÖZBALCI, a.g.e. s.986.

2.3. Cezalarda İndirme (Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük

Cezalarında İndirme)

İdari çözüm yollarından biri de cezalarda indirimdir. Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde belli şartlara uyulması halinde, kesilmiş olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması öngörülmüştür. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde yükümlü ya da sorumlu vergi mahkemesine dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurarak tarh edilen vergi veya vergi farkını ve yasada belirtilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içerisinde ödeyeceğini bildirirse vergi ziyasında kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir (VUK.m.376)¹³¹.

Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından, Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde öngörülen koşulların yerine getirilmesi durumunda indirim, yalnızca cezanın miktarında söz konusudur. Cezanın türünde değişiklik yapılması, daha hafif olanın kesilmesi, ceza indirim müessesesinin amacı değildir.

Cezalarda indirim müessesesi ile uzlaşma müessesesi, mükellef veya vergi sorumlularının borçlarının bir bölümünü ödemeyi kabul etmeleri karşılığında, vergi idaresi de alacağının belli bir bölümünden vazgeçmesi karşılığında, uyuşmazlıkların giderilmesi bakımından benzeşmektedir. İki müessese arasındaki fark ise, uzlaşma müessesesinde tarafların, az ya da çok pazarlık ve anlaşma serbestisine sahip bulunmalarına karşın, cezalarda indirim müessesesinde indirimden yararlanma koşullarının tümünün ve yapılacak indirim miktarının yasayla belirlenmiş olmasıdır.

2.3.1. Ceza İndiriminin Kapsamı ve Ceza İndiriminden Yararlananlar

Vergi uyuşmazlıklarında, idari çözüm yollarından biri olan cezalarda indirme konusunun; ceza indiriminin kapsamı ve ceza indiriminden yararlananlar konu başlıkları ile aşağıda açıklanacaktır.

2.3.1.1. Ceza İndiriminin Kapsamı

Kapsam olarak ceza indirimi; verginin türü bakımından Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlarda, tarhiyatın türü bakımından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, ceza türü bakımından vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük

¹³¹ EREN, a.g.t., s.27.

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

2.3.1.2. Ceza İndiriminden Yararlananlar

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde düzenlenen indirim müessesesinin konusunun vergi cezası olmasına bakılarak, her ceza muhatabının indirimden yararlanabileceği zannedilmemelidir. İndirim müessesesinden, yalnızca mükellef veya vergi sorumlusu olan ceza muhatapları yararlanma olanağına sahiptirler. Oysa Vergi Usul Kanununda, vergi kanunlarına aykırı hareketler için öngörülen idari para cezalarının muhatabı, her zaman mükellef veya vergi sorumlusu olmayabilir. Hiç vergi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlarında vergi cezasına muhatap olması olasıdır. Düzenlemeye göre, vergi mükellefi veya sorumlusu olmayan bu kişi veya kuruluşların, muhatabı oldukları vergi cezalarında indirim yapılmasını istemeleri mümkün değildir. Bu ayırımın nedeni, indirim müessesesinin amacı ile açıklanabilir. İndirim müessesesinin asıl amacı, yukarıda belirtildiği gibi, vergi ziyana neden olan kanuna aykırı hareket dolayısıyla kesilen vergi cezasının bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, ziyana uğratılan verginin uyuşmazlık çıkarılmaksızın ve fazla geciktirilmeden tahsilinin sağlanmasıdır. Amaç bu olunca, ödenecek bir vergisi olmayan ceza muhatabının cezasının indirilmesi içinde, bir neden yok demektir¹³².

2.3.2. Ceza İndiriminin Şartları

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde ceza indiriminden yararlanabilmek için bir takım şartlar öngörülmüştür. Bu şartlara uyulduğu takdirde, ceza indirimi uygulanabilir. Şartlardan birine uyulmaması halinde ise, ceza indirimi hükmü uygulanmaz. Bu şartlar;

2.3.2.1. Vergi Aşlı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Cezalarda indirim müessesesinin vergi hukukumuzda getiriliş nedeni, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek dava konusu yapılmaması amacına yöneliktir. İdarede bu nedenle alması gereken cezanın önemli sayılabilecek bir kısmının tahsilinden vazgeçmektedir. Bu nedenle, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın ya da bunlardan yalnızca birinin dava konusu yapılması durumunda, mükellefler indirimli ödemediye yararlandırılmazlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin başlığından anlaşılacağı üzere, indirim müessesesi, vergi asıllarına konu edilmemiştir. Maddede yazılı koşullar, noksansız yerine

¹³² İŞBİLİR, a.g.t., s.63.

getirilmiş olsa dahi, vergi asıllarında, bunların gecikme faizlerinde indirim yapılması olanaklı değildir.

Ceza indiriminden yararlanabilmek için ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilmiş olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı vergi mahkemesinde dava açılmaması gerekir.

Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmişse ceza indiriminin uygulanması gerekir.

Maddenin ilk fıkrasında, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ile vergi farkından söz edilmesinin nedeni, bu şekilde tarh olunan vergide indirimin yapılabilmesinin olanaklı olmamasıdır.

Vergi cezalarında indirim yapılabilmesinin nedeni ise, tarh olunan verginin belli süre içinde ödenmesinin taahhüt edilmesi koşuluna bağlı bulunmaktadır. Başka anlatımla; ilk fıkra, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farkından, bunlara bağlı vergi cezalarında yapılacak indirim koşulu olarak söz edilmektedir.

Vergi mahkemesi kararı üzerine, bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilip, vergi ve cezanın tamamı ödenmek istenilse dahi, cezada indirim yapılmaz.

Dava açma üzerine, cezanın türünün değişmesi konumunda da, durum aynıdır. Örneğin, kaçakçılık cezalı bir tarhiyat nedeniyle vergi mahkemesinde dava açan bir mükellefin, açmış olduğu dava sonunda, kaçakçılık cezasının vergi ziyayı cezasına çevrilmesi durumunda vergi ziyayı cezası içinde cezada indirim talebinde bulunulamaz¹³³.

2.3.2.2. Dava Açma Süresi İçinde İndirimli Ödeme Talebinde Bulunulması

Ceza indiriminden yararlanabilmenin ikinci şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ceza ihbarnamesini gönderen vergi dairesine başvurmuş olması gerekir. Mükellef vergi ve ceza için uzlaşmaya başvurmuş ise uzlaşmama yönündeki tutanak imzalanıncaya kadar cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Tarhiyatın ve ceza muhatabının farklı olmadığına (gerçek kişiler ve sermaye şirketleri) aynı kişi cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Vergi tarhiyatı ile kesilen cezanın muhatabı farklı olduğunda (adi ortaklık, kolektif ve komandit şirket) başvuru talebi bazı özellikler taşır. Adi

¹³³ KIZILOT, a.g.e., s.144-145.

ortaklıklar katma değer vergisi ve tevkifat yoluyla alınan gelir vergilerinde ortakların müteselsilen sorumlu olmaları koşuluyla ortaklardan (ortaklık) biri tarhiyatın muhatap olur. Ceza da aynı şartlarda ortaklardan biri (ortaklık) adına kesilir. Ortaklardan birisinin ceza indiriminde bulunabilir. Kolektif şirketlerde KDV ve gelir vergisi tevkifatı açısından şirket tüzel kişiliği muhatap tutulur. Cezalarda indirim talebinde şirketi temsile yetkili kişinin bulunması gerekir. Yukarıdaki şirketler itibariyle gelir vergisi doğrudan ortaklar üzerine tarh edildiğinden buna bağlı cezalar için ortakların her biri kendisi başvuruda bulunmalıdır.¹³⁴

2.3.2.3. Belirtilen Süre İçinde Vergi Aslı İle Cezanın İndirim Yapıldıktan Sonraki

Kalan Kısımın ödenmesi

Ceza indiriminden yararlanıp vergi uyumsuzluğunu sona erdirmenin diğer bir şartı da, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde¹³⁵, ya da teminat gösterilmek koşulu ile vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ödemenin tamamının vadesinde yapılmaması halinde, mükellef ya ceza sorumlusu, indirimden yararlandırılmaz ve vergi aslı ile birlikte cezanın tamamının tahsili yoluna gidilir. İndirim talebinde bulunmakla birlikte, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, normal bir aylık vade içinde ödemeyecek durumda olan mükelleflere, teminat göstermeleri koşulu ile, normal vadeyi izleyen 3 ay içinde ödeme imkanı sağlanmıştır. Teminat gösterilmesi halinde, vade 1 ay yerine 4 ay olmakta ve bu süre içinde yapılan ödemede, vadesinde yapılmış bir ödeme olarak kabul edilmektedir. Teminat, 30 günlük dava açma süresi içinde veya dava açma süresinin bittiği tarihten başlayan bir aylık normal ödeme süresi içerisinde gösterilebilir.

2.3.3. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı

Cezalarda yapılacak indirim oranı kesilecek cezanın türüne göre farklılaştırılmıştır. Buna göre;

- vergi ziyayı suçunda verilecek cezanın birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üç biri,
- usulsüzlük suçunda verilecek cezanın her defasında üçte biri,
- özel usulsüzlük suçunda verilecek cezanın her defasında üçte biri

¹³⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s.172.

¹³⁵ Burada vade, dava açma süresinin bitim tarihinden itibaren bir aydır.

Vergi ziyai suçuna ilişkin yapılacak $\frac{1}{2}$ indirimden bir kişi tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnız bir defa yararlanabilecektir. Birinciye takiben aradan kaç yıl geçmiş olursa olsun daha sonraki defalar indirimden yararlanılacak oran $\frac{1}{3}$ olacaktır. Mükellefin $\frac{1}{2}$ indirim talebi, ilk talep anında var olan farklı türden olsa bile birden fazla vergiye ilişkin cezaları kapsar. Örneğin hem gelir hem de KDV açısından ihbarname tebliğ edilen mükellef iki vergi türünden aynı anda başvurması halinde $\frac{1}{2}$ oranında ceza indiriminden yararlanan bir mükellef bu defa KDV açısından işlediği vergi ziyai suçu nedeniyle $\frac{1}{2}$ değil $\frac{1}{3}$ indirimden yararlanacaktır.

Cezaların tekerrür nedeniyle arttırılması halinde, tekerrür nedeniyle artırılan kısma da kök cezaya uygulanan indirim oranının uygulanır.

Cezalarda indirim uygulamasında mükellef, indirim sonrasındaki ceza (vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeneceği belirtilen vergi ziyai suçunun cezası üzerinden ayrıca AATUHK 51/3 hükmüne göre hesaplanacak gecikme zammı) ile vergi bu vergiye ilişkin gecikme faizinin (VUK md.112/3-a) tamamını vadesinde ödemezse, ceza indiriminden yararlanmak mümkün olmayacaktır. Bu durumda indirilmemiş tutar üzerinden ceza ve gecikme zammı (sadece vergi ziyai suçları için) ile vergi aslı ve gecikme faizlerinin tümünü ödemek zorunda kalacaktır¹³⁶.

Örneğin, A gelir vergisi mükellefinin 2006 takvim yılı hesapları, 2007 yılında incelenmiş ve ikmalen tarhiyat yapılarak vergi ve ceza ihbarnameleri 19 Mayıs 2007 tarihinde ilgiliye tebliğ edilmiştir. 2007 Eylül ayında aynı mükellefin 2004 ve 2005 takvim yılı hesapları incelemeye tabi tutulmuş, bulunan matrah farkına ilişkin salınan vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnameler 2007 Aralık ayında tebliğ edilmiştir. Bu durumda bütün yıllara ait cezalarda indirim yüzde elli oranında yapılır. Çünkü ceza kesilmesini gerektiren suçların tamamı, 2006 yılına ait ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği 19 Mayıs 2007 tarihinden önce işlenmiştir.

2.3.4. İndirimli Ödemenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

2.3.4.1. Mükellef Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları

-Uyuşmazlığın sona ermesi bakımından;

¹³⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s.174.

Mükelleflerin, adlarına salınan vergi ile kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ya da uzlaşmanın gerçekleştirilmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesine göre indirimli ödeme isteminde bulunmaları sonucu, belirlenen vade içinde vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödemeleri sonucu, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

Vergi ve cezayı ödeyen mükellef yargı merciine başvurması da söz konusu olmadığından uyuşmazlık idari aşamada sona ermektedir.

-Emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemesi bakımından;

Vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmının, indirimli ödeme hükümlerine göre ödenmesi sonucu, uyuşmazlık sona erdiğinden, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacaktır. Böylelikle, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak, hem de, dava açılması gerekmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat vb. giderleri de olmayacaktır¹³⁷.

-Mükellefin, cezanın önemli bir kısmını ve gecikme faizini ödemekten kurtulması bakımından;

İndirimli ödeme uygulaması ile, mükellef cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır. Cezanın türüne ve cezada indirim isteminde bulunması sayısına göre, cezanın yarısı ya da üçte biri indirildiğinden, mükellefler, cezanın önemli kısmını ödemekten kurtulmaktadırlar. Ayrıca uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, daha fazla tutar ödeme, yoluyla idari aşamada çözümlenmesi ile kurtulunmuş olunmaktadır¹³⁸.

-Vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde ödenmemesinin mükellef aleyhine olması bakımından;

Cezada indirim isteminde bulunan mükellefin, vergi aslı ile cezanın indiriminden sonraki kısmını belirleyen vadeye kadar ödememeleri durumunda, aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Vadesi içinde, söz konusu ödemelerin yapılmaması durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlandırılmamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadır.

¹³⁷ KIZILOT Şükrü, "İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları-1", **Hürses**, 1999,s.7.

¹³⁸ KIZILOT Şükrü, "Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi ", **Mali Sorunlara Çözüm**, s.5.

-Ödeme süresinin uzayabilmesi bakımından;

İndirimli ödeme uygulamasının, mükellef yönünden doğurduğu diğer bir sonuçta da, ödeme süresinin teminat gösterilmesinde üç ay daha uzamasıdır.

Böylelikle, teminat gösteren mükellef vergi dairesine yapacağı ödemeyi, üç ay daha geciktirerek, ödemeye ilişkin finansman sorununun çözümünü kolaylaştırmış olabilmektedir.

2.3.4.2. İdare Açısından İndirimli Ödemenin Sonuçları

-Uyuşmazlığın sona ermesi bakımından;

Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesine göre vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, mükellefin vergi dairesine başvurarak vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını vadesinde ödeyeceğini belirtmesi ve vadesinde de bu vergi ve cezayı ödemesi durumunda, uyuşmazlık idare yönünden de sona ermiş olmaktadır.

Uyuşmazlığın, cezada indirim yoluyla sona ermesi sonucu, mükellefin yargı yoluna başvurması da söz konusu olmadığından, uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

-Emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önlenmesi bakımından;

Cezada indirim yoluyla uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinin, idare açısından ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da, bu uygulamanın, emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemiş olmasıdır.

Mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda, idare de, mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlayacak ve bir Hazine avukatının da, dava ile ilgilenmesi söz konusu olabilecektir. Ayrıca, idare açısından, davanın sonuçlanma durumuna göre, harç vb. giderler yapması ya da mükellefin bu tür giderlerini üstlenmesi de söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlığın, cezadan indirim yoluyla çözümlenmesi, bu sorunları ortadan kaldırmaktadır.

-Vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile kısmen dahi olsa cezasının tahsil edilmiş olması;

Mükellefin indirimli ödeme yoluna başvurması ve bunun gereklerini yerine getirmesi sonucu, idare, vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmını tahsil etmiş olmaktadır.

Mükellefin uyuşmazlığı konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve sonucunda da haklı çıkması yani davayı kazanması durumunda, idarenin bu vergi ve gecikme faizi ile cezayı, tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. Aynı durum, herhangi bir af yasasının çıkması nedeniyle, vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamının ödenmemesi şeklinde de, idare aleyhine bir sonuç doğurabilir. Böylelikle, idarenin, indirimli ödeme uygulamasıyla; belki de ileride hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olmaktadır.

-Mükellefin vadesinde ödeme yapmaması;

Mükellefin, vergi aslı ve gecikme faizi ile cezanın indirimden sonraki kısmı ödememesi durumunda, idare, tarh kayıtları üzerinden terkin işleminden vazgeçecek, vergi aslı ve gecikme faizi ile cezanın tamamının tahsili yoluna gidecektir¹³⁹.

¹³⁹ KIZILOĞ, a.g.e., s.157-158.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA

3.1.GENEL AÇIKLAMA

Uzlaşma sözcük olarak birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek, gidermeleri (veya giderilmesi konusunda anlaşmaları) olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımın, Vergi Hukukuna, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak uygulanması durumunda, uzlaşma sözcüğünün verginin alacaklısı olan vergi idaresi ile borçlusu olan vergi yükümlüsünün veya ceza muhatabının aralarında doğmuş ya da doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödünlerle, gidermek üzere anlaşmaları demek olacağı söylenebilir¹⁴⁰.

Uzlaşma müessesesi, 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek 1 ile 12. maddeler arasında düzenlenmiştir. Uzlaşmaya, vergi ziyaının ortaya çıktığı durumlarda başvurulabilmektedir. Genel ve özel usulsüzlük suçları hakkında ise, uzlaşma mümkün olmamaktadır¹⁴¹. Bu müeesese ile mali idareyle mükellefler arasındaki anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarını, mali yargıya başvurmadan çözümleyerek bürokratik işlemleri azaltmak ve kamu alacağının çok daha kısa sürede tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır¹⁴².

Uzlaşma müessesesi, idare tarafından, yükümlüye yargı kanalını kullanmaması karşılığında verilen bir ödün ya da pazarlık aracı olmaktan ziyade, vergilemede eşitliğin ve adaletin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere yükümlünün de katılımını sağlayarak bu işlemleri en doğru şekilde tesis etme çabasının aracıdır. Bu çabanın bir yan getirisi olarak da yükümlü ile ihtilaf konusu olay üzerinde sağlanan anlam kapsamında konunun yargıya intikali engellenmiş olacaktır.

Uzlaşmanın sağlanmasında izlenen esas amaç, uyuşmazlıkların kolayca giderilip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır¹⁴³. Uzlaşma müessesesi ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanununa, 205 sayılı kanunla, 1963 yılında eklenmiştir. Zamanla uygulamada, bazı değişiklikler yapılmıştır. 1985 yılında uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak 3239 sayılı kanunla, önemli bir değişiklik yapılmış ve o güne kadar sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar

¹⁴⁰ CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ocak-2001,s.232.

¹⁴¹ BİLİCİ Nurettin, **a.g.e.**, s.111.

¹⁴² BAHAR Cevdet Okan, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı:255,1999, s.161.

¹⁴³ ÖNCEL Mualla, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, 2007, s.170.

üzerinde yapılabilen uzlaşmanın, henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar içinde yapılabilmesi imkanı getirilmiştir. Halen, vergi mevzuatımızda, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı uzlaşma türü mevcuttur¹⁴⁴.

Uzlaşmayla ilgili olarak uyulacak esaslar bir yönetmelikle belirlenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen bir mükellefin, uzlaşmadığı takdirde daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle, mükellefler tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birini talep edebilirler.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, mükellefler dava açma yoluna gidemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda ise, “uzlaşmanın gerçekleştiğine dair tutanağın tebliği” değil, “vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihi esas alınarak”, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma yoluna gidilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, “uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren” 15 gün içinde, vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilir. İhbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren uzlaşma görüşmesinin 15 günden daha önce yapılması durumunda, başvuru süresi 15 günden fazla da olabilmekte, sonuçta toplam süre, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi ve ceza tutarı yönünden herhangi bir miktar sınırlaması yoktur. Fakat, tarhiyat sonrası uzlaşmada, vergi ve cezanın miktarı yönünden, il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve cezanın miktarı belli sınırlamalara tabi tutulmuştur¹⁴⁵.

Uzlaşmada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Yalnızca noterden düzenlenen bir vekaletname ile bu konuda yetki verilmiş olması gerekmektedir¹⁴⁶.

¹⁴⁴ İŞBİLİR, **a.g.t.**, s.70.

¹⁴⁵ KIZILOT, **a.g.e.**, s. 219-220.

¹⁴⁶ BEŞE Tayfun, “Uzlaşmada Yapılan Değişiklikler ve Komisyonların Yetkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, sayı:72, Aralık-1998, s.110.

3.2. 4369 SAYILI YASA İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1998 tarihli ve 4369 sayılı Yasa ile uzlaşma kurumunda değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları sınırlandırılmıştır¹⁴⁷.

4369 sayılı Yasa'nın 18. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun "uzlaşma" müessesesi ile ilgili ek 1-6. maddelerinde yapılan ve 1 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe giren yeni düzenlemeye göre, uzlaşma müessesinde yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir.

3.2.1. Kısmi Uzlaşmanın Yapılabileceği

Uzlaşma konusu yapılacak olan verginin, matrah farkları itibariyle bölünebileceği durumlarda, mükellef isterse, matrah farklarından istediği bölüme uzlaşma talep edebilecektir. 1999 dönemi öncesine kadar salınan verginin tamamına uzlaşma talep edilebilmekteyken, bundan böyle verginin bir bölümüne uzlaşma talep edilebilecektir. Başka bir anlatımla, "kısmi uzlaşma" mümkün olabilecektir.

Ancak yapılan düzenleme konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşmaya olanak sağlamıştır. Böylece, toplam matrah farkının yalnızca mükellef tarafından talep edilen kısmı uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Kısmi uzlaşma konusu yapılan matrah farkına ilişkin gelir vergisinin hesaplanması sırasında diğer matrah farkı göz ardı edilerek tarifeye göre vergi hesaplanacaktır. Üzerinde uzlaşılmayan bölüm için, uzlaşmanın vaki olmadığı hususunda tutanak düzenlenerek 15 günlük dava açma süresi içinde, mükellefin dava açılabilmesine olanak sağlanması gerekmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin yedinci maddesinin ikinci fıkrasında, "Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz." hükmüne yer verilmiştir. Ancak, Danıştay 4. Dairesi tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunabileceği gerekçesiyle, yönetmeliğin ilgili maddesini iptal etmiştir.

Buna karşın, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesiyle uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği hususu da yasal bir düzenlemeye dayanmaktadır. Buna göre,

¹⁴⁷ ÇETİNKAYA HUKUK, *Vergi Hukukunda Uzlaşma*, s.2.

tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma hakkının kaldırılmasının, Maliye Bakanlığına tanınan bu yetki çerçevesinde mümkün olduğu da ileri sürülebilecektir¹⁴⁸.

Danıştay Dördüncü Dairesi, bu konudaki bir kararında; “tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısma uzlaşmanın yapılabileceğine” hükmederek, yönetmeliğin bununla ters düşen maddesinin iptaline karar vermiştir¹⁴⁹.

3.2.2. Dava Açma Süresine Kadar İdarenin Son Önerisinin Kabul Edilebileceği

4369 sayılı Kanun ile getirilmiş en önemli yeniliklerden biriside uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifinin yazılacak olması ve mükellefin de dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda uzlaşmanın sağlanacak olmasıdır. Burada mükelleflere dava açma süresinin sonuna kadar düşünme şansı verilmiştir.

Eski düzenlemede herhangi bir mükellef uzlaşma komisyonuna gelip o andaki durumu gereği uzlaşmazsa ve toplantıdan dışarı çıkarsa geri dönüp “tamam uzlaşacağım” dese bile uzlaşma olanağı yoktur. Bu kişinin bir düşünme hakkının olması gerektiği düşünülerek yasal düzenleme ile bu eksiklik düzeltilmeye çalışılmıştır. Görüşme sonucunda uzlaşmaya varılmazsa uzlaşma tutanağı düzenlenecek ve mükellefe belli bir süre tanınacak ve bu süre sonunda geri gelip “tamam ben bu konuda uzlaşıyorum itiraza gitmiyorum” dediği takdirde yeniden uzlaşma imkânı doğacaktır. Bu düzenleme mükelleflere inceleme, danışma ve ekonomik durumu yeniden gözden geçirme olanağını sağlamıştır¹⁵⁰.

3.2.3. Cezaların Uzlaşma Kapsamından Çıkartıldığı

VUK’da 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemede, ceza hükümleri bütünüyle değiştirilmiş, daha önce geçerli üç kademeli ceza yerine vergi ziyai cezası getirilmiştir. Vergi cezası, ziyai uğratılan verginin bir katıdır. Vergi ziyayının 359. maddede belirtilen fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ceza miktarı üç kat olmaktadır. Ziyai uğratılan verginin üç katı tutarındaki para cezası, 4369 sayılı Kanun öncesinin kaçakçılık suçuna karşılık gelmektedir. 4369 sayılı Kanunla cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Bundan böyle vergi aslı için uzlaşılacak ve kesilen cezalar uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilecektir¹⁵¹.

¹⁴⁸ AK Bülent, “Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:78, Haziran 1999, s.92. AKTARAN: KIZILOT Şükrü, **a.g.e.**, s.221.

¹⁴⁹ KIZILOT, **a.g.e.**, s.223.

¹⁵⁰ NAS Adil, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul,2008, s.31.

¹⁵¹ KIZILOT, **a.g.e.**, s.225.

Yapılan bu değişikliğin sebebinde uzlaşma kurumunun son zamanlarındaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonları tarafından vergi miktarlarında indirim yapılmadığı buna karşılıık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta alınmadığı görölmüştür. Vergi miktarlarında genellikle uzlaşmaya gidilmemekteydi. Bu ise kurumun kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayrımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına sebep olmuş, bu nedenle uzlaşma ile ilgili hükümlerde değişiklik yapma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Amaç vergi asıllarında da uzlaşmaya gidilmesini teşvik etmektir. Maddede yapılan değişiklikle 213 sayılı Kanunun ek 1,2,3 ve 4. maddelerinde yer alan hükümler tek bir maddede birleştirilerek düzenlenmiş ve aynı kanunun 344. maddesine “uzlaşılan vergilerde ceza uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir hükmü” konularak, uzlaşılan tutarlara göre ceza uygulanmasıyla vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında bir farkın olması ilkesi gözetilmiřtir¹⁵².

Vergide uzlaşma kapsamına ilişkin değişiklik, 31.12.1998 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerindeki tarhiyatlara uygulanır. Burada karşılaşılması olası durumlardan biriside 1999 yılında, 1998 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi açısından yapılan vergi incelemelerinde sahte belge kullanıldığının saptanması halinde, kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar konusunda 4369 sayılı Kanundan önceki hükümler geçerli olmasına rağmen, kurumlar vergisi üzerinden hesaplanıp Nisan 1999 döneminde beyan edilen vergi beyanına ilişkin olarak yapılan tarhiyatta 4369 sayılı Kanun ile getirilen ceza ve uzlaşma hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusundaki belirsizliktir.

Burada 4369 sayılı Kanun ile getirilen yeni hükümlerin tatbik edilmesi gerekmektedir. Çünkü vergilendirme dönemi Nisan 1999 dönemi idi. Bu yüzden 01.01.1999’dan sonra yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile getirilen yeni hükümlerin olması gerekirdi. Bu durumda mükelleflerle vergi aslı için uzlaşma talebinde bulunma hakkı temin edilmiş olurdu¹⁵³.

3.2.4. Uzlaşma Görüşmelerine Meslek Odalarından Temsilcilerin (Gözlemcilerin) Katılabileceği

4369 sayılı Kanun ile mükelleflere; uzlaşma görüşmelerinde bağlı oldukları meslek odasından serbest muhasebeci ve/veya bir temsilci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir bulundurabilme imkanının sağlanmış olmasıdır. Yapılmış olan bu yasal düzenleme ile

¹⁵² TURAN Hayrettin, “4369 sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 131, 1999, s. 72.

¹⁵³ KIZILOĞLU, a.g.e., s.226.

uzlaşma komisyonları daha şeffaf bir hale getirilmiştir. Uzlaşma komisyonları tereddütlü tarhiyatları daha kolay ve sağlıklı değerlendirme olanağına sahip olmuşlardır.

Meslek odası temsilcisi ve/veya muhasebeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerde uzlaşma görüşmelerine katılarak tuttukları kayıtlar ve yaptıkları işlemler sebebiyle mükellefle beraber savunmada bulunma ve konuları açıklama olanağı bulmuşlardır. Böylece uzlaşma kurumu, kanunlara gereği kadar müdahale edememekten dolayı hataların ortadan kaldırıldığı, maddi hataların bertaraf edildiği dolayısıyla da mükelleflerin gereksiz yere yargıya başvurularının önlendiği bir yapıya dönüştürülmüştür¹⁵⁴.

3.3. UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI

3.3.1.Genel Olarak

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusunda, mükellefle vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece uyuşmazlığın yargıya gitmeden çözümlenmiş olmasıdır¹⁵⁵.

Uzlaşma müessesesi, mükellefin vergi yargısına gitmeye gerek duymadan, vergi idaresi ile karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmalarına imkan sağlamak amacına yöneliktir. Uzlaşma müessesesi ile bir taraftan yargı organlarının iş yükü hafifletmekte, öteki yandan ise vergi alacağının bir an önce hazineye intikal etmesi sağlanmış olmaktadır¹⁵⁶.

Mükellefle idarenin karşılıklı irade beyanına dayanan bu anlaşmayı, idari bir sözleşme olarak nitelendiren görüşler olduğu gibi; bu görüşe karşı çıkanlar da vardır. Turgut Candan'a göre; "Genel idari hizmetlerin yürütümü amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve sözleşmenin idare edilen tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütümü görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de vermesiyle idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşmeyle bir tarafın idare olması dışında hiçbir benzerliği olmayan uzlaşma anlaşmalarına idari sözleşme yakıştırılması yapılması olanaklı değildir."¹⁵⁷ İdari sözleşmelerde olduğu gibi uzlaşmada da taraflar idare ve mükelleften oluşmaktadır. Fakat uzlaşma görüşmelerinde idarenin üstünlüğüne yer

¹⁵⁴ NAS, a.g.t., s.31.

¹⁵⁵ KANETİ, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.263.

¹⁵⁶ İŞİK Adülkadir, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004, s.89.

¹⁵⁷ CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı. Temmuz 2006, s.260.

verilmemekte ve anlaşma iki tarafında rıza ve iradesiyle oluşmaktadır. Bu yönden bakıldığında uzlaşmanın idari sözleşmelerden ayrıldığı görülmektedir¹⁵⁸.

3.3.2. 4444 ve 4369 Sayılı Kanunlar ile Uzlaşma Kapsamında Yapılan Değişiklikler

4444 sayılı Yasa'nın yedinci maddesi ile Vergi Usul Yasası'nın uzlaşmaya ilişkin ek birinci maddesi değiştirilmiş bulunmaktadır. Buna göre;

-Ek birinci maddenin birinci fıkrası uyarınca; “Mükellef tarafından, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının(344.maddelerinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda... uzlaşabilir.”

Ek birinci maddenin yeni şekli iki fıkradan oluşmaktadır. İlk fıkroda; uzlaşmanın konusuna, uzlaşabilme koşullarına, uzlaşma talebinde bulunma süresine, uzlaşmanın vaki olmamasının veya temin edilmemesinin sonuçlarına, mükellefin uzlaşma komisyonunda bulundurabileceği temsilcilerine ilişkin hükümler yer almıştır. İkinci fıkroda ise; uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesine, uzlaşma komisyonlarının yetkilerine, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi konularında Maliye Bakanlığına; il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar bakımından İçişleri Bakanlığına yetki verilmiştir.Maliye Bakanlığı, bu yetkisini, Uzlaşma Yönetmeliği ile kullanmıştır. Bu yönetmelikte daha sonra yayımlanan yönetmelikle kimi değişiklikler yapılmıştır.

Uzlaşma hükümlerinde yapılan yeni düzenlemelerde, tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası, tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi ziyai cezası ile kesilecek usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına alınmış bulunmaktadır. Buna karşılık Vergi Usul Yasası'nın 359.maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, tarh edilecek verginin yanı sıra, kesilmesi gereken üç kat vergi ziyai cezası, hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın ve hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

¹⁵⁸ VARDAL Z.Burcu, **Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2009, s.5.

-Vergi Usul Yasası'nın 344.maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilecek olan vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecektir.

-Tarhiyat öncesi uzlaşma istemi ise sadece Vergi Usul Yasası'nın 344.maddesinin ikinci ve dördüncü fıkralarına göre kesilen vergi ziyai cezaları için yapılabilecek, usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılmayacaktır.

-Vergi Usul Yasası'nın 344.maddesinin üçüncü fıkrasına göre, "Vergi ziyama 359.madde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde" kesilmesi gereken üç kat ceza, gerek tarhiyat öncesi ve gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılmayacaktır¹⁵⁹.

3.4.UZLAŞMA YAPILMASININ NEDENLERİ

Vergi mükellefinin uzlaşma talebinde bulunabilmesinin ön şartı, ceza indiriminden yararlanmak için başvurmamış olmasıdır. Yani, aynı zamanda hem cezada indirim hem de uzlaşma kurumundan yararlanması mümkün değildir. Uzlaşmaya başvurulması ile yargı yoluna başvurulması gibi verginin tahakkuku ertelenmiş olur¹⁶⁰.

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

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

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

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

Burada kısmen de olsa vergi asılları için de geçerlidir.

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

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

¹⁵⁹ KIZILOT, a.g.e.,s.230.

¹⁶⁰ BİLİCİ, a.g.e., s.117-118.

Mükellef ya da olası ceza muhatabının tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru şartları konusunda idari veya kanuni bir düzenleme getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunmak için mükellef ya da muhatap herhangi bir hukuka aykırılık veya kanun maddesini gerekçe olarak göstermek zorunda değildir. Aynı zamanda vergi idaresi de uzlaşma talebini kabul etmek ya da etmemek konusunda maddi veya hukuki gerekçelerle bağlı değildir. Bu nedenlerden dolayı tarhiyat öncesi uzlaşma hem idare hem de mükellef açısından tam bir serbesti ve pazarlık ortamında uygulanabilmektedir¹⁶¹.

3.5. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

3.5.1. Genel Açıklama

Tarhiyat öncesi uzlaşma, isminden de anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşamaya yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir. Başlangıçta sadece ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonrasında vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşma daha sonra tarhiyat öncesi uzlaşma ile uzlaşma süresi daha öne alınarak daha kısa sürede amaca ulaşmak amaçlanmıştır¹⁶².

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

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Maliye Bakanlığı'nın inceleme yapmaya yetkili elemanlarının düzenledikleri inceleme raporlarında belirtilen vergiler için yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın usul ve esasları tarhiyat sonrası uzlaşma ile aynıdır. Ancak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girer. Buna karşılık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarına ilişkin cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Nezinde vergi incelemesi yapılan kimse, incelemenin herhangi bir aşamasında, inceleme elamanına veya onun bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanına yazılı olarak

¹⁶¹ USTA Burcu, **Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2009, s.49.

¹⁶² BİLİCİ Mustafa, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2010, s.5.

başvurarak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili makama yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Öte yandan, vergi incelemesinin mükellefin bilgisi dışında yapılması halinde, inceleme elemanları mükellefleri uzlaşmaya davet edebilir¹⁶³.

3.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılabilmesi İçin Bir Vergi İncelemesine Dayanması Gerekliği

Ek 11.maddenin eski ve yeni şekliyle getirilen hükümlerinde tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için salıncak vergi ve kesilecek cezaların bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Yani bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlarda, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yasa ve Yönetmeliğini uygulama imkanı yoktur¹⁶⁴.

Bilindiği gibi vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyatlar VUK'un 29 ve 30.maddelerine istinaden yapılacak tarhiyatlardır. Ancak VUK'un 30.maddesinde Takdir Komisyonları tarafından takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat bir vergi incelemesine dayanmadığı (sadece tespit özelliği taşıdığı) için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır¹⁶⁵.

3.5.3.Komisyonların Oluşturulması

Tarhiyat öncesi uzlaşmada; merkezi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde, mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde ve bölgesel uzlaşma komisyonların oluşturulması özellik taşımaktadır. Aşağıda, bu komisyonların oluşumu ayrı ayrı ele alınarak açıklanmıştır.

3.5.3.1.Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 5. maddesine göre Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç Vergi Müfettişinden oluşur.

Başkanlık, Grup Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak Vergi Müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebilir.

Grup Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

¹⁶³ PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009, s.113.

¹⁶⁴ KIZILOT Şükrü, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma-2", **Hürses**, 17.02.1999, s.7.

¹⁶⁵ KIZILOT, **a.g.e.**, s.233.

Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç Vergi Müfettişinden oluşur. Komisyonun üç Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka Vergi Müfettişi seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli Vergi Müfettişi, komisyon başkanı olur.

(6) İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

(7) Gerektiğinde ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere Vergi Müfettişi talep edebilir.

(8) Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar¹⁶⁶.

3.5.3.2.İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesine göre Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Bu madde kapsamındaki komisyonlar üç kişiden oluşur.

Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

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

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

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları

¹⁶⁶ TÖUY, Ekim-2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm> (Erişim:09.08.2014)

kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryâ hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir¹⁶⁷.

3.5.3.3.Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 7. maddesine göre Başkanlık, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir¹⁶⁸.

3.5.4.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Yapılması

3.5.4.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarda, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan, teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekir¹⁶⁹.

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

- i) Mükellef,
- ii) Noterden alınmış vekâletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişi,
- iii) Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileri¹⁷⁰.

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

¹⁶⁷ TÖUY,Ekim-2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm> (Erişim:09.08.2014)

¹⁶⁸ TÖUY,Ekim-2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm> (Erişim:09.08.2014)

¹⁶⁹ ARSLAN, a.g.e., s.275.

¹⁷⁰ GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2007, s.9. www.gib.gov.tr (Erişim: 01.02.2014)

talep tutanağında yer alması gerekir. Ortaklardan bir kısmı bulunamazsa, bu ortaklar uzlaşmaya davet edilmelidir¹⁷¹.

3.5.4.2.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kendine özgü yapısı gereği, uzlaşma istem süresinin farklılıkları bulunmaktadır¹⁷².

-Mükellef bilgisi dahilindeki incelemelerde uzlaşma süresi;

Nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunması mümkündür(Yönetmelik md.9).

-Mükellef bilgisi dışında yapılan inceleme nedeniyle uzlaşmaya davet ve uzlaşma süresi;

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma isteminde bulunmaya davet edilebilir.

Uzlaşmaya davet keyfiyetiyle uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile tebliğ edilir. Bu durumda inceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenmelidir. Uzlaşmaya davet yazısı posta ile veya memur eliyle posta edilebilir. Uzlaşma talep davetiyesinde tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunabileceği mükellefe bildirilir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz. Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zaman aşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması durumunda, mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilemez(Yönetmelik md.9/son.).

1999 öncesi dönemlere ilişkin uygulamada esas alınan, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin dokuzuncu maddesinde, davet üzerine mükellef veya vergi sorumlusunun davete katılma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir¹⁷³.

-Uzlaşma davetine uyulmaması;

¹⁷¹ KIZILOT , a.g.e., s.97.

¹⁷² KIZILOT , “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi”, **Hürses**, 21.02.1999, s.7.

¹⁷³ KIZILOT, a.g.e., s.238.

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde, uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılamaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır(Yönetmelik md.12).

3.5.4.3.Uzlaşmanın Yapılması

-Uzlaşma gününün tespiti ve bildirilmesi;

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü beklemektedir. Belirlenen uzlaşma gün ve saatinin, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilmesi veya inceleme tutanağına yazılması gerekmektedir. Mükellefin istemesi halinde, 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir.

Yönetmeliğe göre; gerçekleştirilmiş olan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek olan vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanlarınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilmektedir¹⁷⁴.

-Uzlaşma komisyonunun toplanması, uzlaşma tutanağının düzenlenmesi ve uzlaşma komisyonu işlemlerinin kesinliği;

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir¹⁷⁵. 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 4. maddesiyle eklenen fıkra, mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerini de düzenlemiş ve söz konusu durumların varlığında uzlaşma görüşmesinin ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebileceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm öncesinde, mükellefin elinde olmayan, öngöremediği sebeplerle dahi olsa uzlaşma görüşmesine gelmemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılmakta ve daha sonraki bölümde inceleyeceğimiz üzere farklı sonuçları beraberinde getirmekteydi. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna ulaşması gereken bilgi ve evrakların tamamlanmasının ardından önceden belirlenen gün ve saatte uzlaşma komisyonu mükellef veya yetkili vekilinin

¹⁷⁴ AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,2011, s.154.

¹⁷⁵ TÖUY Madde 14/1-2

katılımıyla uzlaşma görüşmelerine başlanır¹⁷⁶. Vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanı da görüş bildirmek ve bilgi vermek üzere tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılabilmektedir.

İnceleme elemanının uzlaşmaya konu olan vergi incelemesine dayanan raporu ve mükellefin veya yetkili temsilcisinin verdiği bilgiler doğrultusunda uzlaşma görüşmelerine başlanır ve uzlaşmaya varılmaya çalışılır. İnceleme raporu, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinden evvel komisyona ve mükellefe gönderildiği için taraflar zaten uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza hakkında bilgi sahibidirler.

Karşılıklı fikirler paylaşarak uzlaşma temin edilmeye çalışılır. Daha önce de değindiğimiz üzere tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaya yapılacak indirim konusunda herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmamıştır. Tarhiyatın açık bir biçimde kanuna aykırı olması halinde vergi ve cezanın tamamını kaldırma yetkisine sahip oldukları gibi aynı zamanda vergi ve cezada hiçbir indirim de yapmayabilirler. Ancak gerek tarhiyat sonrası gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları yargı organları değildirler, konunun hukuki boyutlarını tartışmadan mükellefin karşı iddialarını dinler ve indirim oranını belirlerken dikkate alırlar.

Konunun tartışılıp değerlendirildiği tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri üç farklı şekilde sonuçlanabilmekte ve sonuç tutanakla tespit edilmektedir¹⁷⁷.

-Uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanak düzenlenmesi;

TÖUY'nin 15. maddesine göre; uzlaşma görüşmelerinin olumlu sonuçlandırılması, yani uzlaşmaya varılması durumunda, uzlaşma komisyonu, durumu bir tutanakla tespit etmektedir. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Tutanağın bir nüshası ilgiliye hemen verilir. Bu durum tebliğ yerine geçer ve tutanağın ilgiliye ayrıca tebliği gerekli değildir. Bir nüshası ise üç gün içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uygulamada, uzlaşma tutanağı dört nüsha olarak düzenlenmektedir¹⁷⁸.

Uzlaşma tutanağında; mükellefin adı, soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, incelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları, üzerinde uzlaşılan vergi miktarı, uzlaşılan ceza miktarı, incelemeyi

¹⁷⁶ AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1999,s.124.

¹⁷⁷ VARDAL,a.g.t., s.72.

¹⁷⁸ CANDAN, a.g.e., s.413.

yapanın adı, soyadı ve unvanı gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer almaktadır¹⁷⁹.

-Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tutanak düzenlenmesi;

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu TÖUY’nde iki farklı şekilde ifade edilmiştir. Uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmaya varılamaması olarak düzenlenen bu iki durum arasında sonuçları bakımından hiçbir fark yoktur. Her ikisi de aynı hukuki durumu ifade etmektedir.

-Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda tutanak düzenlenmesi;

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu, TÖUY’nin 15. maddesinin 2. fıkrasında; mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi şeklinde gösterilmiştir

Bu üç durumun varlığında da uzlaşma temin edilememiş kabul edilir ve bu gibi halleri tespit eden tutanak, komisyon üyeleri tarafından uzlaşma günü imzalanır¹⁸⁰.

Mükellefin uzlaşma görüşmesine katılmış olması durumunda tutanağın birer nüshası hazır olan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilir. Tutanağın bir nüshası da inceleme elemanına tevdi edilir¹⁸¹.

-Uzlaşmaya varılamaması durumunda tutanak düzenlenmesi;

Daha evvel belirttiğimiz gibi uzlaşmaya varılamaması ile uzlaşmanın temin edilememesi arasında sonuçları itibariyle herhangi bir fark yoktur. Uzlaşma komisyonu uzlaşma görüşmeleri sonucunda oluşabilecek her durumu tutanakla tespit etmekle yükümlüdür. Uzlaşmaya varılamaması durumunda düzenlenen tutanağın uzlaşmanın temin edilememesi durumunda düzenlenen tutanaktan farkı ise mükellef veya ceza muhatabı tarafından da imzalanmasıdır. Bu tutanak, tarafların olumsuz iradelerini, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza üzerinde anlaşamadıklarını tespit eden bir belge niteliğindedir. Uzlaşmaya varılamaması durumunda da tutanağın birer örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına tebliğ olunur. Mükellefin veya vekilinin tebellüğden kaçınması durumunda, tutanak uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması durumunda, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme

¹⁷⁹ TÖUY Madde 15

¹⁸⁰ AKSOY, **a.g.e.**, s.124.

¹⁸¹ TÖUY Madde 15/2

raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir.¹⁸² Uzlaşma görüşmelerinin sonucunda uzlaşmaya varılamamış olmakla birlikte, mükellefin dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun uzlaşma tutanağına geçirmiş olduğu son teklifini bir dilekçeyle vergi dairesine başvurarak kabul ettiğini bildirmesi durumunda sağlanmış kabul edilmekte ve buna göre hüküm doğurmaktadır¹⁸³.

-Kısmi uzlaşma yapılması durumunda tutanak düzenlenmesi;

Kısmi uzlaşmanın talep edilmesi ve bu talep üzerine gerçekleştirilen uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılması halinde, düzenlenen tutanağın açıklama bölümünde, inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir¹⁸⁴.

Uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için ise gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda da komisyonun uzlaşılamayan matrah farkları için mükellefe veya ceza muhatabına sunduğu son teklif tutanakta yer almakta ve ilgiliye, dava açma süresinin son gününün akşamına kadar yazılı olarak vergi dairesine başvurmak suretiyle uzlaşma imkânı tanınmaktadır¹⁸⁵.

3.5.4.4.Uzlaşma Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma komisyonu toplantısı sonucunda düzenlenmiş oldukları uzlaşma tutanakları, kesin mahiyeti olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanakta tespit edilen hususlar hakkında sonradan vergi mahkemesinde dava açılamaz ve hiçbir makama şikayette bulunamaz. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için ne VUK'un 376.maddesine göre ceza indirimi ne de tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilir¹⁸⁶.

3.5.4.5.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

-Uzlaşmanın sağlanması ve ödeme;

¹⁸² TÖÜY Madde 15/3

¹⁸³ TÖUY Madde 15/9

¹⁸⁴ TÖUY Madde 15

¹⁸⁵ TÖUY Madde 15

¹⁸⁶ KIZILOT, a.g.e., s.242.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, tarafların ödenecek vergi ve cezaların miktarları konusunda anlaşmaları, uzlaşmanın sağlanması olarak ifade edilir.¹⁸⁷ Mükellefin komisyonun teklifini kabul etmesidir. Bu durumu tespit eden üç nüsha tutanak düzenlenir, komisyon başkan ve üyeleri, mükellef tarafından imzalanır, bir nüshasının ilgiliye verilir, bir nüshasının üç gün içinde rapor ve ekleriyle ilgili vergi dairesine gönderilir¹⁸⁸.

Uzlaşmanın sağlanması sonucunda mükellefe tebliğ edilen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer¹⁸⁹.

Vergi inceleme raporları yalnız başına dava konusu edilmemektedir. Vergi incelemesinin idare hukuku bakımından anlamı, bir idari işlem olmasıdır. Ancak vergi incelemesi vergi tarhı gibi asli işlem değil, vergi tarhı için hazırlayıcı ön işlemdir. Vergi davasında konu, vergi inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatın terkin ve idari işlemin iptalidir, vergi inceleme raporu değildir.

Bir vergi inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen durumlar sadece mükellef adına vergi dairesince yapılacak tarhiyatın hazırlayıcı ön olmaktadır. Herhangi bir uyuşmazlıkta, dava konusu edilen idari işlem de, vergi inceleme raporu değil, o vergi inceleme raporu doğrultusunda yapılan tarhiyattır¹⁹⁰.

VUK'nun Ek 11 inci maddesine göre, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 16 ncı maddesine göre, uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma sonucunda düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince hemen yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

Bu iki madde göz önüne alındığında, uzlaşmaya varılması durumunda, tutanakla tespit edilen durum hakkında dava açılması ve herhangi bir mercie şikayette bulunulması yasaklanmıştır. Üzerinde uzlaşılan durumla sınırlı olan dava ve şikayet yolları, üzerinde uzlaşılamayan vergi ve vergi cezasını kapsamayacaktır¹⁹¹.

-Uzlaşmanın Sağlanamaması;

¹⁸⁷ YAVUZ Tayyip, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1994, s.76.

¹⁸⁸ KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 2007.s.672-673.

¹⁸⁹ SENYÜZ, **a.g.e.**, s.183.

¹⁹⁰ ELELE Onur, “ Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, s.119-120.

¹⁹¹ CANDAN, **a.g.e.**,s.419-420.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmaya sağlanamaması, daha evvel açıkladığımız üzere farklı niteliklerle ifade edilse de aynı sonucu, uzlaşmanın sağlanamamasını doğurmaktadır. Nitekim VUK'nun Ek 11. Maddesinin 3. fıkrasında; “Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellef veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler” denmektedir. Uzlaşmanın sağlanamamasının mükellef açısından olumsuz sayılabilecek tek getirisi budur. Mükellef veya ceza sorumluları tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birine başvurabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef veya ceza sorumluları uzlaşma sağlansa da sağlanmasa da tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme haklarını kaybetmektedirler. Bunun istisnası tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunanın, tayin edilen uzlaşma gününden önce, inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğinin yazılı olarak bildirmesidir. Böylece tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış gibi işlem tesis edilir ve verginin tarhı ve/veya cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olması durumunda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma isteyememesi uzlaşmaya uygun ve makul bir hükümdür. Ancak uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefe ikinci bir hak tanınmayarak, farklı bir yapıya sahip olan tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilme yolunun kapatılması uzlaşmadan beklenen faydaları azaltmakta ve uyuşmazlığın çözümünü yargı organlarına bırakmaktadır¹⁹². Bu hususta, bir diğer bakış açısı ise; mükellefler veya adına ceza kesilenlerin iyi niyetle davranmadıkları ve idareyle uzlaşmak istemediklerinin tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması ile birlikte ortaya çıktığıdır.

Bunun haricinde uzlaşmanın sağlanamamış olmasının mükellefin hakları üzerinde her hangi bir olumsuz etkisi yoktur. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğinden sonra 30 gün içinde vergi mahkemesine başvurabilir veya vergi aslını ödemek kaydıyla VUK'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim hükümlerinin tatbikini isteyebilir¹⁹³.

-Uzlaşmanın Temin Edilememesi;

Mükellefin ya da vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtlı imzalamak

¹⁹²TUNCER Selahattin, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:21, s.52-61.

¹⁹³ VARDAL, **a.g.t.**, s.81.

istememesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar¹⁹⁴.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu ayrıca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 12 inci maddesinde düzenlenen, muhatabın bilinen son adresinde uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve zamanda uzlaşma davetine uyulmaması durumudur. Posta ile ya da memur aracılığıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi tebliğ edilememeyi anlatır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyon tarafından bu konuyu belirtmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir ve bir örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline tebliğ edilir. Tutanağın bir örneği de inceleme elemanına gönderilir.

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde bulunmazsa veya tebliğden kaçınırsa, bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilir. Ayrıca bir örnek inceleme elemanına verilir.

Uzlaşma temin edilemezse, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz¹⁹⁵.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde taraflar arasında uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma sağlanmamışsa, vergi dairesi gelen inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar, ihbarname düzenler ve bu ihbarnameyi mükellefe tebliğ eder.

Mükellef ya da adına ceza kesilen kişiler, uzlaşma konusu olan vergi ve ceza için vergi mahkemesine dava açabilirler. Mükellef, vergi mahkemesine verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren genel esaslara göre 30 gün içinde açabilir¹⁹⁶.

Danıştay’a göre, mükellef dava hakkını uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden 30 gün içinde, ihbarnamenin tebliğini beklemeden kullanabilir¹⁹⁷.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, vergi inceleme elemanının düzenlediği rapor üzerinden ihbarname esaslarına göre tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak VUK’nun 376 ncı maddesine göre cezada indirim talebinde bulunabilir¹⁹⁸.

-Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediği durumlarda vergi mahkemesinde dava açılması;

¹⁹⁴ GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2007, s.14. www.gib.gov.tr. (Erişim: 21.02.2014)

¹⁹⁵ KIZILOĞLU, a.g.e., s.244.

¹⁹⁶ EROĞLU Nurettin, **Vergi Usul Kanunu**, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995, s.711.

¹⁹⁷ KARAKOÇ, a.g.e., s.676.

¹⁹⁸ KIZILOĞLU, a.g.e., s.245.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada;

-Uzlaşma görüşmeleri sırasında, vergi ve cezadaki indirimin tutarı konusunda, tarafların anlaşmaları,

-Uzlaşma görüşmesine mükellef ya da temsilcinin katılmaması sebebiyle, uzlaşma toplantısının yapılmaması gibi durumlarda mükelleflerin yeniden tarhiyat öncesi uzlaşma ya da tarhiyat yapıldıktan sonra, tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunmaları, hukuken mümkün değildir.

Bu aşamada mükelleflerin, vergi dairesince tarhiyatın yapılmasını, yani vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliğ edilmesini beklemeleri gerekir¹⁹⁹.

Mükellefler, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, vergi mahkemesine dava açabilirler.

Bazı mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın üzerine, 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gitmektedirler. Bu doğru değildir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinin beklemeleri ve tebligat üzerine dava açmaları gerekmektedir. Vergi idaresi ile mükelleflerin vergi ve cezaları konusunda anlaşarak, uzlaşmaları neticesinde; vergi matrahını ve cezasını tayin etme noktasında yaptıkları sözleşme “sözleşme benzeri” niteliğindedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmaması ya da uzlaşmanın temin edilememesi yani tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin anlaşmazlıkla sonuçlanması üzerine, mükelleflerin adına vergi tarh edilmeden vergi-ceza ihbarnameleri tebliğ edilmeden, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın dava konusu edilmesi mümkün değildir. İYUK gereğince işlemin “kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem” olup olmadığı incelenmelidir²⁰⁰.

-Tarhiyattan önce uzlaşılan vergilerde gecikme faizi uygulaması;

Vergi idaresi, 3239 sayılı kanunun 8. maddesi uyarınca, 1.1.1986 tarihinden itibaren uzlaşılan vergilerden gecikme faizi almaya başlamıştır. Ancak hükmün tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsayıp kapsamadığı açık olmadığından, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda uzlaşılan vergilerden gecikme faizi alınmasına, 10.12.1988 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete’de

¹⁹⁹ DURAN Metin, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, **Vergi Sorunları**, Sayı:130, Temmuz 1999, s.47.

²⁰⁰ TEKİN M. Önder, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmadığına İlişkin Tutanak İdari Davaya Konu Olabilecek Bir İdari İşlem Midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:129, Eylül 2003, s.217-225.

yayınlanan ve yayım tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı kanunun 10. maddesi ile VUK'na 3239 sayılı kanunla eklenen Ek madde 11'in 2. fıkrasının sonuna; "Uzlaşılabilir vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır" hükmünün eklenmesiyle başlanmıştır. Sözü edilen değişiklikten önce idarenin tarhiyat öncesi uzlaşma sonrasında gecikme faizi hesaplaması Danıştay tarafından kanuna aykırı bulunmakta ve ikmalen, re'sen veya idarece salınan bir vergi bulunmadığı gerekçesiyle, uzlaşılabilir vergilerde gecikme faizi uygulanamayacağı yolunda karar verilmekteydi²⁰¹.

Uygulanacak faiz oranları 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesinde belirtildiği üzere, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin geciktiği her ay için %2,5 olarak hesaplanmaktadır. Yıllar itibariyle Bakanlar Kurulu kararlarıyla değiştirilen bu oran son olarak 2006/10302 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla değiştirilmiş ve 21.4.2006'dan itibaren %2,5 olarak hesaplanacağı bildirilmiştir.

Gecikme faizi, uzlaşılabilir vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin kanuni vade süresinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Uzlaşma tutanağının imzalanması ile uzlaşılabilir vergi ve cezalar tahakkuk etmekte ve kesinleşmektedir. Mükellef bir ay içinde uzlaşılabilir vergi ve ceza ile birlikte söz edilen gecikme faizini de ödemekle sorumludur.

-Geçici vergi yönünden tarhiyat öncesi uzlaşma;

GVK'nın, 4369 sayılı Kanunla değişik 120. maddesinin üçüncü fıkrasında; "yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir. Ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise "geçmiş dönemlere ilişkin geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde, ancak % 10'u aşan kısmın ikmalen veya re'sen tarhiyata konu olabileceği" düzenlemesine yer verilmiştir.

Mahsup dönemi geçtikten sonra yapılan incelemeler sonucunda ikmalen ve re'sen tarh edilen ve mahsup dönemi geçtiği için terkin edilmesi gereken geçici vergi aslının, GVK'nın 120/3.maddesinin "... mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir..." hükmü uyarınca, uzlaşma olanağının kullanılmasından önce kesinleşmediği ve henüz terkin edilemeyeceği ancak uzlaşma olanağının kullanılması ve vergi aslı üzerinde

²⁰¹ ÖZBALCI Yılmaz, 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s.330-331.

uzlaşmaya varılabilmesi halinde geçici vergi aslının kesinleşeceği ve terkin edileceğinden, geçici vergi aslının konu edilmesi gerekmektedir.

Kaldı ki uzlaşma geçici vergi aslı üzerinden yapılıyor olmasına rağmen, geçici vergiye ilişkin olarak ödenecek gecikme faizini de etkilemektedir. Dolayısıyla terkin edilecek geçici verginin uzlaşma konusu yapılması ve gecikme faizinin uzlaşılan vergiye göre düzeltilmesi, mükellef hukukunun korunması açısından gereklidir²⁰².

3.5.5.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hapis Cezası

Tarhiyat öncesi uzlaşma adından da anlaşılacağı gibi, salınacak vergi ve buna ilişkin ceza kesilmeden yani “tarhiyat yapılmadan önceki” aşamada söz konusu olan uzlaşmadır.

Bir başka anlatımla, “vergi incelemesi aşamasında” yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanununda, “tarhiyat öncesi uzlaşma” başlığı altında yer alan “ek madde 11”, son yıllarda tam dört kez değişmiştir. Bu değişiklikler, beraberinde 4 ayrı uygulamayı getirmiştir.

Bunlar ayrı başlıklar altında aşağıda, özellikle “kaçakçılık suçu cezası” ve “tarhiyat öncesi uzlaşma” ilişkisi yönünden ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır²⁰³.

a.Birinci Dönem (1 Ocak 1995 Tarihine Kadar Olan Dönem)

Her türlü vergi ve cezanın, uzlaşma kapsamına girdiği dönemdir. Mükellefler; ikmalen, re’sen ve idarece yapılacak tarhiyatlarla ve cezaları ile ilgili olarak, “tarhiyat öncesi uzlaşma” talep edebiliyor ve uzlaşabiliyordu.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda, ek madde 11’inci fıkrasında yer alan:

“tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması durumunda, tutanakla tespit edilen ve bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.” Hükmüne istinaden, aynı zamanda hapis cezası uygulamasını, gerektiren, kaçakçılık suçu fiilleri nedeniyle, ceza mahkemelerinde, hapis cezası istemiyle yargılanmaktan kurtuluyorlardı²⁰⁴.

²⁰² KIZILOT, a.g.e., s.247-248.

²⁰³ KIZILOT, a.g.e., s.248.

²⁰⁴ KIZILOT, a.g.e., s.249.

b.İkinci Dönem(1 Ocak 1995- 31 Aralık 1998 Vergilendirme Dönemi)

Vergi Usul Kanununun “tarhiyat öncesi uzlaşma” ile ilgili ek 11.maddesinin ilk fıkrası, 4008 sayılı Kanun’un 22.maddesiyle, 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş ve aşağıda belirtildiği gibi değiştirilmiştir²⁰⁵.

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası, tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz.”

c.Üçüncü Dönem(1 Ocak 1999’dan Başlayan Dönem)

Vergi Usul Kanunu’nun “tarhiyat öncesi uzlaşma” başlıklı ek 11.maddesinin, yukarıda belirtilen birinci fıkrası 4369 sayılı Kanun’un 18.maddesiyle, 31.12.1998 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhiyatlardan başlatılmak üzere, 1 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe girmiş ve yeniden düzenlenmiştir.

Yeni düzenleme ile “inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamayacağı” hükmüne yer verilmemiştir.

Uzlaşmaya varılması durumunda da, kaçakçılık suçu ile ilgili olarak olay savcılığa intikal ettirilmeyecek ya da ettirilse dahi ceza mahkemeleri Vergi Usul Kanunu’nun ek 11.maddesinin ikinci fıkrasında; “tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde, tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.” Şeklinde yer alan “özel hükme istinaden” hapis cezası verme yoluna gitmeyecektir.

Mahkemelerin bu uygulaması, daha önce yer verdiğimiz Yargıtay kararlarından da anlaşıldığı üzere, yerleşik duruma gelmiştir.

Burada esas olan, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmasıdır.

Uzlaşılan vergi ile buna bağlı fon, gecikme faizi ve cezanın ödenmemesi, tarhiyat öncesi uzlaşmayı geçersiz kılmayacaktır²⁰⁶.

e.Dördüncü Dönem (14.08.1999’dan Başlayan Dönem)

²⁰⁵ KZİLOT Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hapis Cezası”, **Hürses**, 01.03.1999, s.7.

²⁰⁶ KZİLOT Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda, Hapis Cezasının Kalkması”, **Yaklaşım**, Sayı:74, Şubat 1999, s.33.

4444 sayılı Kanunla cezaların yeniden uzlaşma kapsamına alınması ve ek 11.maddenin yeniden düzenlenmesi sonucunda 4369 sayılı Kanun öncesindeki uygulamaya tekrar dönmüştür.

4444 sayılı Yasa ile yapılan ve şu anda yürürlükte olan uygulamaya göre;

-Vergi cezaları da, uzlaşma kapsamına alınmıştır.

-Kaçakçılık suçu ile ilgili cezalarda uzlaşma söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla kaçakçılık suçu işleyenlerin, hapis cezasından “tarhiyat öncesi uzlaşmaya vararak” kurtulması mümkün değildir²⁰⁷.

f. Beşinci Dönem (31.10.2011’den Başlayan Dönem)

Bu Yönetmelik, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.

Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.

Bu yeni düzenlemeyle vergi incelemeleri vergi müfettişlerince yapılacaktır²⁰⁸.

3.5.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Uzlaşma uygulaması ile ilgili bulgulara bakıldığında; vergi idaresi ile mükelleflerin vergilemeden kaynaklanan çeşitli uyuşmazlıklar karşısında, tarafların “uygun ve ortak bir noktada buluşturulması” amaçlı olan uzlaşma müessesesinin uygulamada bu fonksiyonundan ziyade tarhiyata muhatap olan kişinin vergi borcu açısından yaklaşık %12-37 oranında ceza kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşmaya konu olan dosyaların %85-92’ler oranında uzlaşma ile sonuçlandığı, dolayısıyla mükellefler tarafından genellikle memnuniyet verici olarak algılandığını söylemek mümkündür.

²⁰⁷ KIZILOĞLU, a.g.e., s.250.

²⁰⁸ TÖUY, Ekim-2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm> (Erişim:09.08.2014)

2012 yılında vergi incelemesi sonucu kesilen vergi cezalarının, koordinasyon uzlaşma komisyonu tarafından %97'si kaldırıldı. Vergilerinde %65'i silindi. Merkezi uzlaşma komisyonunda ise cezaların %87'si, vergilerinde %65'i silindi. Bu verilerden de anlaşıldığı üzere vergi asıllarından ziyade vergi cezalarında daha fazla uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları

YILLAR	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI(TL)	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA* (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477

* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

2013 yılında yapılan incelemeler sonucunda toplamda tarhi istenilen vergi tutarı 8.561.313.250 TL olmuştur. Böylelikle Kurul tarafından tarhi istenilen vergi tutarı 2012 yılına kıyasla yaklaşık 2 katına çıkmıştır. 2013 yılında yapılan incelemeler sonucunda kesilmesi istenilen ceza tutarı 19.086.884.477 TL olmuştur. Böylelikle Kurul tarafından kesilmesi istenilen ceza tutarı 2011 yılına kıyasla yaklaşık 3 katına çıkartılmıştır.

2013 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir²⁰⁹.

Tablo 2: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN MATRAH FARKI	TARHI İSTENEN VERGİ TUTARI	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	1.004.059.710
Kurumlar Vergisi Geçici	4.288.173.336	417.619.880	682.880.632
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	501.875.292
Gelir Vergisi Geçici	1.195.740.550	85.958.809	140.128.500

²⁰⁹ http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf
(Erişim:09.08.2014)

Katma Değer Vergisi (KDV)	7.341.473.802	3.750.769.267	8.887.103.974
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)	1.729.497.961	82.580.661	107.636.607
Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)	576.602.754	2.571.361.540	5.934.085.985
Damga Vergisi	28.227.169.653	69.506.793	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	2.780.790.643	366.834.171	499.984.394
Kurumlar Vergisi	880.139.067	90.811.321	103.985.530
Diğer Vergiler	2.351.112.291	305.067.379	1.143.503.426
TOPLAM	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477

2013 yılına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) sonuçları aşağıdaki gibidir;

Tablo 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

	VERGİ	CEZA
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	1.549.420.358	2.373.432.278
Uzlaşma Temin Edilemeyen(b)	161.397.398	250.955.655
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	527.665.642	623.541.504
Uzlaşmaya Giren (d)	860.357.318	1.498.935.120
Uzlaşılan (e)	725.155.936	90.813.677

TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.549.420.358 TL vergiden 860.357.318 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 725.155.936 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU’ya konu olan 2.373.432.278 TL ceza tutarının 1.498.935.120 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 90.813.677 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşma kapsamına giren vergilerin büyük kısmında uzlaşma sağlanmış olup burada mükelleflerin hakları korunmuştur. Bu şekilde daha fazla vergi ve cezasının idari aşamada çözüm bulması sağlanarak mükelleflerin yargıya gitmesine gerek kalmadan vergi ve cezalarının ödenmesi sağlanmıştır. İdare de uzun süren yargı işlemlerine gerek kalmadan vergi alacaklarını daha kısa sürede ve masrafsız olarak temin etme olanağı sağlamış olacaktır²¹⁰.

²¹⁰ http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf (Erişim:09.08.2014)

3.6.TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Uzlaşma talebinde bulunabilmek için gerekli şartlara Vergi Usul Kanununun Ek 1'inci maddesinde yer verilmiştir. Mükellef tarafından vergi ziyana;

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe nedeniyle,
- VUK.'nun 369'uncu maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklanan sebeplerle,
- VUK.'nun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile,
- Bunların dışındaki her türlü maddi hatadan,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş ayrılığının olması, şartlarından en az birinin bulunması gerekir²¹¹.

Bu maddede sayılan şartların oldukça geniş kapsamlı olması ve idarenin mükellefin iddialarının aksini ispatlama imkanı bulunmaması ve yasa hükümlerini geniş yorumlaması nedeniyle bütün tarhiyatlar için uzlaşma talebi mümkündür. Nitekim Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliğinde uzlaşma talebinde bulunabilmek için herhangi bir ön şarta yer verilmemiştir. Uygulamada uzlaşma talebinin bu nedenlerden birine dayanıp dayanmadığı üzerinde fazlaca durulmamakta ve zımnen birinci sebebin var olduğu varsayılarak uzlaşma talepleri kabul edilmektedir²¹².

3.6.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Tanımı ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu; bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden taraflar arasında bir anlaşmaya varmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır²¹³. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır) girmektedir.

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

²¹¹ MUTLUER, a.g.e., s.61

²¹² İŞBİLİR, a.g.t., s.72.

²¹³ ARSLAN, a.g.e., s.283.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşmanın sağlanması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında (vergi/ceza ihbarnamesinde yer almasa bile) mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilecek, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır²¹⁴.

3.6.3. Uzlaşma Talebinin Yapılması

3.6.3.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, uzlaşmaya yetkili olanların belirlenmesinin Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebi" başlıklı 7 nci maddesinde kullanarak, uzlaşma talebinde bulunabilecekleri hüküm altına almıştır. Söz konusu madde, *"Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir."* diyerek uzlaşma talebinde bulunabilecek kişileri belirlemiştir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7 nci maddesi, uzlaşma talebinde bulunma hakkını mükelleflere tanımıştır. Aynı Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin (g) bendinde, *"Mükellef: Kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişilerle sorumluları, müteselsil sorumluları ifade eder"* demektedir. Bu düzenlemelere göre, mükelleflerle birlikte, vergi sorumluları da uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir.

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunma hakkını bizzat kullanabileceği gibi, bu hakkını iradi olarak tayin edeceği vekili aracılığıyla da kullanabilir²¹⁵. Vekil aracılığıyla uzlaşma talebinde bulunulması halinde, söz konusu yönetmelik maddesi uyarınca vekilin resmi vekaletname ile tayin edilmiş olması gerekmektedir. Resmi vekaletnameden neyin anlatılmak istendiği ile ilgili yönetmelik maddesinde bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durum, 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce Ek 4 üncü maddenin yürürlükte bulunduğu süre içerisinde genel tebliğlerle

²¹⁴ GİB, "Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları", Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:068, Haziran, 2008, s.8-9, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf>, (Erişim:7.12.2012).

²¹⁵ TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masatüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003, s.76.

açıklanmaya çalışılmıştır²¹⁶. Söz konusu tebliğlerde, noterlerce düzenlenen vekaletnamelere dayanılarak uzlaşma talebinde bulunulabileceği ifade edilmiştir. Yönetmelikte, vekaletnamenin özel nitelikte olması, yani vekile yalnızca uzlaşma talebinde bulunulabileceğine yönelik olarak düzenlenmesi veya verilen genel bir vekaletnamede böyle bir şerh taşımış olması gerektiğine yönelik bir açıklama yer almamaktadır. Bu koşul yukarıda sözü edilen genel tebliğler ile öngörülmüş ve vekaletnamede, vekilin uzlaşmaya yetkili olduğuna dair şerh taşınması gerektiği belirtilmiştir²¹⁷.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7 inci maddesinde vergi mükellefinin tüzel kişi veya vakıf veya cemaat gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller olması halinde, bunlar adına kanuni temsilcilerin uzlaşma talebinde bulunulabileceği ve uzlaşma görüşmelerine katılabileceği öngörülmektedir. Tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevler ve bunlardan doğan haklar, bunların temsil organları tarafından yerine getirilmektedir. Tüzel kişilerde temsil organlarının kimler olduğu, o tüzel kişinin özelliğine göre özel kanunlarında veya ana sözleşmelerinde belirtilmiştir. Örneğin anonim şirketlerde ve derneklerde temsil ve idare organı yönetim kuruludur. Tüzel kişiliği olmayan topluluklarda ise, bu toplulukları yönetenler uzlaşma talebinde bulunabilirler. Tüzel kişilerin vergi cezaları ile ilgili olarak VUK'nun 333 üncü maddesi özel bir hüküm koymuştur. Söz konusu hükümde, tüzel kişilerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarından kaynaklanan cezalar tüzel kişi adına kesilmektedir. Bahsedilen durum, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin durumundan farklıdır. Çünkü vergi cezası tüzel kişiye kesilmekte ve vergi cezasının ödevlisi de tüzel kişi olmaktadır. Aynı durum tüzel kişiliği olmayan topluluklarda, vergi cezası kesilmesini gerektiren durumlar için de söz konusudur²¹⁸. Bununla birlikte, bunların kanuni temsilcileri veya bunları yönetenler uzlaşmaya başvururken, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinden farklı olarak hem tarh edilen vergi ve hem de kesilen vergi ziyai cezası için tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül adına başvurmaktadır. Kanuni temsilci; tüzel kişi, vakıf veya cemaat adına uzlaşma talebinde bulunma hakkını bizzat kullanabileceği gibi, ilgili kanun ve ana sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, bu hakkın kullanılması veya uzlaşma görüşmelerine katılarak uzlaşma yapılması için vekil de atayabilir²¹⁹.

²¹⁶ CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.304, 147 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 11 inci fıkrasının 1 inci bendinde, yine 1 sıra No.lu İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliğinin 2 nci fıkrasında da, Noterlik Kanununun 60 ıncı maddesi uyarınca düzenlenen vekaletnameler resmi vekaletname olarak değerlendirilmiştir.

²¹⁷ CANDAN, **a.g.e.**, s.305.

²¹⁸ KANETİ, **a.g.e.**, s.89-90.

²¹⁹ KÜÇÜKKAYA Mustafa, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2008, s.174.

3.6.3.2.Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Süre

Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır (UY m.9).

Diğer taraftan Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun uyarınca, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, mali tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Söz konusu Kanun'a göre, tarh edilen vergiler ve/veya kesilen cezalarla ilgili olarak son günü mali tatile rastlayan vergi ve cezalara karşı uzlaşma talep etme süresi tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

Uzlaşma başvuru süresi bir kanuni süre olması nedeniyle, kural olarak vergi idaresinin kanuni süreyi değiştirme imkanına sahip bulunmamasından dolayı yasal başvuru süresi geçtikten sonra yapılan uzlaşma başvuruları, yetkili uzlaşma komisyonunca incelenmeksizin reddedilir²²⁰.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir muktezasında, uzlaşmadan vazgeçilmesi halinde, yasal uzlaşma başvuru süresinin geçmiş olması durumunda yeniden talepte bulunarak uzlaşma hükümlerinden yararlanmanın mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Danıştay, adi posta ile gönderilen dilekçelerin idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiğinden, uzlaşma komisyonunun istemi, süre nedeniyle reddetmesinde yasalara aykırılık bulunmadığı görüşündedir.

Örneğin; Danıştay bir kararında, adi posta ile gönderilen dilekçelerin idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiğinden, adi posta ile gönderilen dilekçenin uzlaşma komisyonu başkanlığı kaydına girdiği tarihte, uzlaşma başvurusuna ilişkin 30 günlük yasal sürenin geçmiş olması nedeniyle uzlaşma komisyonunun istemi süre nedeniyle reddetmesinde yasalara aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.

Uzlaşma talebi için vergi idaresine bizzat başvurmayan mükelleflerin uzlaşma taleplerini içeren dilekçelerini adi posta ile göndermek yerine taahhütlü olarak göndermeleri halinde, VUK'nun 170. maddesi uyarınca dilekçenin postaya verildiği tarih vergi idaresine başvuru tarihi olarak değerlendirileceğinden hak kaybına uğramamaları için daha güvenilir bir yoldur²²¹.

²²⁰ NAS Adil, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi", **Vergi Sorunları**, Sayı:251, Ağustos 2009, s.193.

²²¹ ŞİMŞEK Mustafa, **Vergi Hukukunda Uzlaşma**, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Erzurum, 2010, s.60.

3.6.4.Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik ek birinci maddesi ile bu Kanun'un kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Maliye Bakanlığı (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından son olarak 317 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi ve ceza miktarlarına ait sınırlar yeniden belirlenmiş bulunmaktadır²²².

3.6.4.1. Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlara Bakan Komisyonlar

1- Mahalli Uzlaşma Komisyonları

Vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonundan oluşmaktadır.

a- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Bu komisyon, vergi dairesi müdürlüklerinde vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından saptanacak bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; bağlı vergi dairelerinde ise mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurdan oluşturulur.

b- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Kurulu olmadığı illerde kurulur. Bu komisyon defterdarın veya görevlendireceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen teşekkül ettirilir.

c- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulduğu yerlerde oluşturulan bu komisyon; vergi dairesi başkanı veya görevlendireceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından saptanan grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden kurulur.

²²² KIZILOT, a.g.e., s.255.

d- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Bu komisyon türü 23.03.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile yeniden düzenlenmiştir. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma yetkisini aşan ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu’na ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulmuştur. Bu komisyon Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya 1. Hukuk Müşavirinin Başkanlığında, gelir idaresi başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

İhtiyaç olduğunda birden fazla vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu kurulabilir. Bu komisyonları kurma yetkisi Gelir İdaresi Başkanlığı’na ait bulunmaktadır.

2- Merkezi Uzlaşma Komisyonu

1963 yılından 1982 yılına kadar uzlaşma komisyonları ilçe ve il bazında teşekkül ettirilmiştir. Ayrıca ilçe ve ilçe il uzlaşma komisyonlarına uzlaşabilecekleri vergi ve ceza tarhiyatının tutarı konusunda tavan getirildiği için (ilçelerde düşük, illerde yüksek, büyük illerde daha yüksek) tavanın üstündeki tarhiyatlar uzlaşma yapılamıyor; ancak dava konusu yapılabilirdi. 1982 yılında, 2365 sayılı Kanunla verilen yetkiye dayanarak, Maliye Bakanlığı bünyesinde merkezi uzlaşma komisyonu oluşturuldu.

Merkezi uzlaşma komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını (tavanlarını) aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere oluşturulan bir komisyondur. Bu komisyon, gelir idaresi başkanının başkanlığında bir gelir idaresi başkan yardımcısı ve gelir yönetimi daire başkanından oluşturulur.

3.6.4.2.Mahalli İdarelerin Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları

Mahalli idare birimlerimizden belediye ve il özel idarelerine de vergi mükellefleri ile uzlaşma yetkisi verilmiştir. Bu idarelerde uzlaşma komisyonlarının oluşumu aşağıda incelendiği gibi, belediye ve il özel idarelerinin yapısına bağlı olarak değişmektedir²²³.

²²³ NAS Adil, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Komisyonları ve Bu komisyonların Kararlarının Hukuki Niteliği”, **E-Yaklaşım**, Sayı:203, Kasım,2009.
<<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20091115706.htm>>, (Erişim:07.12.2013).

1- İl Özel İdaresi Uzlaşma Komisyonları

İl Özel İdareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için illerde saymanlık müdürünün (olmayan yerlerde, gelir memurunun), ilçelerde özel saymanlık memurunun başkanlığında, illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından seçilecek iki üyeden teşekkül ettirilir.

2- Belediye Uzlaşma Komisyonları

Belediye başkanının başkanlığında, belediye encümenince seçilecek iki üyeden kurulu bir komisyon şeklinde oluşturulur. 205 sayılı Kanunla vergi sistemimize dahil edilen uzlaşma kurumunun, mecliste sunulan ilk şeklinde, belediye uzlaşma komisyonlarına seçilecek iki üyenin merkezi idare tarafından atanması öngörülmüştü. Bunun temel dayanağı da belediye karar organlarınca seçilecek üyelerin tarafsız hareket edemeyecekleri endişesinden kaynaklanmaktaydı. Daha sonra Mecliste yapılan görüşmeler sırasında, taslağın ilk durumu değiştirilmiştir.

3.6.5.Uzlaşma Talebinin Yapılacağı Mercii

Uzlaşma talebi kural olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. Uzlaşma komisyonları bilinen resmi bir daire olmadıkları için, ilgililerin başvuracakları merci bakımından genellikle yanılgıya düştükleri görülmektedir. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak illerde ihbarnameyi gönderen vergi dairesine veya gelir müdürlüklerine yapılacak başvurular da yetkili makama yapılmış sayılır.

Dilekçenin defterdarlığa teslim edilmesi de yeterlidir, ilçelerde ise varsa müstakil vergi dairesi müdürlüğüne yoksa mal müdürlüğüne dilekçeyle başvurulabilir. Merkezi uzlaşma komisyonunca incelenecek uzlaşma talepleri mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılır²²⁴.

3.6.6.Uzlaşma Talebinin Şekli

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması gerekir²²⁵.

²²⁴ İŞBİLİR, a.g.t., s.84.

²²⁵ ALTUN Muhsin, SEKDUR Mahmut, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos, 2001, s.685.

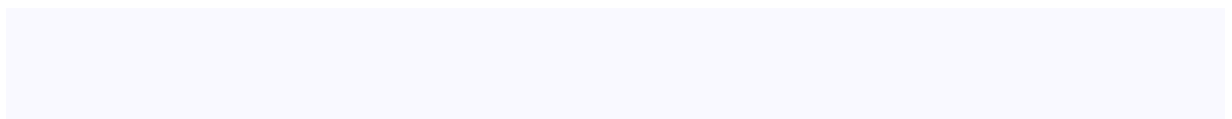
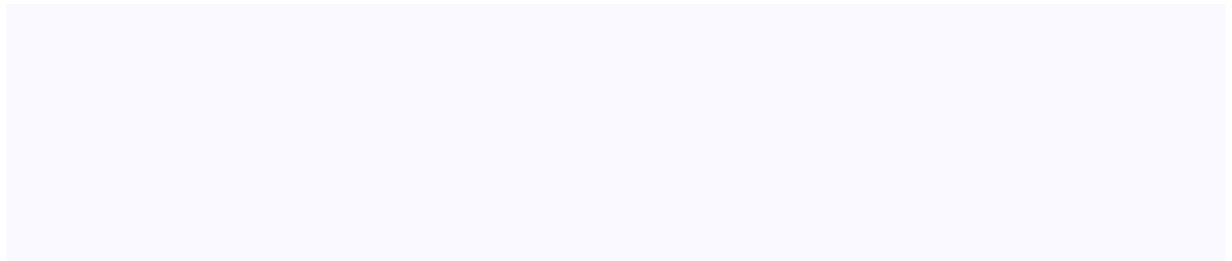
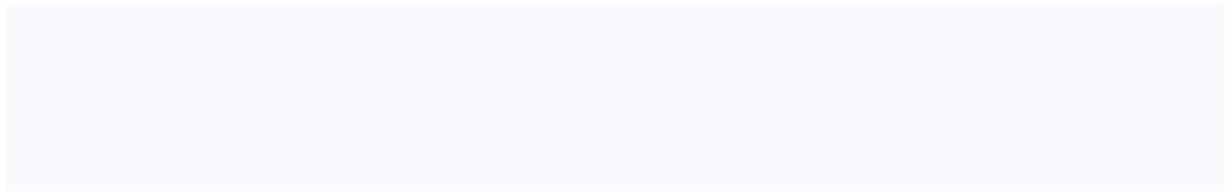
Uzlaşma talebinin, mükellef veya cezaya muhatap olan tarafından, bizzat veya resmi vekâletini haiz bir vekil aracılığı ile veya kanuni temsilciler marifetiyle ve yazılı olarak yapılması gerekir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il ve ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Uzlaşma dilekçesinin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi mümkündür.

Uzlaşma dilekçesinde şu bilgilerin bulunmasında yarar vardır:

- a. Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,
- b. Bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- c. Hesap numarası,
- d. Vergi ve cezanın türü, miktarı,
- e. İhbarname tarih ve numarası,
- f. Uzlaşmaya dayanak olan durumların açıklanması,
- g. Tarih ve imza.

Bu bilgilerden birinin ya da birkaçının bulunmaması durumu uzlaşma talebini geçersiz kılabilir. Özellikle de mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, tarih ve imzasının bulunmaması durumlarında uzlaşma talebinde ön şart ileri sürülemez.

Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür²²⁶



²²⁶ KIZILOT, a.g.e., s.281.

_____ Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Başkanlığına

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN	
ADI VE SOYADI	:.....
AÇIK ADRESİ	:.....
HESAP NUMARASI	:.....
EV VEYA İŞ TELEFONU	:.....

TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMENİN	
DÜZENLEME VE TANZİM TARİHİ	:...../...../.....
CİLT VE SIRA NUMARALARI	:.....
İHBARNAME TEBLİĞ TARİHİ	:...../...../.....

Yukarıda ihbarnamenin tarih ve numaralarını, aşağıda dönemini, vergi ve ceza nev'ileri ile miktarlarını belirttiğim tarhiyatlar üzerine 213 sayılı VUK.nuna 205 sayılı kanunla EK: 1-6 maddeler gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatin bildirilmesini arz ederim.

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

Mükellef Veya Vekilinin İmzası

UZLAŞMA TALEP EDİLEN VERGİ VE CEZALARIN MİKTARLARI				
VERGİNİN			CEZANIN	
DÖNEMİ	NEV'İ	MİKTARI	NEV'İ	MİKTARI

²²⁷ <http://www.alomaliye.com/uzlasma_dilekce_ornegi.htm> (Erişim:03.03.2014)

3.6.7.Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması

Ön İnceleme: Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10.maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce;

- a. Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- b. Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler.

Bu inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir²²⁸.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşıldığında, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletine sahip vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi üzerine on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı belgesi uzlaşma dosyasına koyulur²²⁹.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşıldığında yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır²³⁰.

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

²²⁸ KARAKOÇ, a.g.e, s.446-447.

²²⁹ KIZILOT, a.g.e., s.286-287.

²³⁰ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s.83.

Uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde, (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağının imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine katılmaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde, tutanağın iki örneği hesap işleri servisine gönderilir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talibinde bulunulamaz²³¹.

3.6.8.Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra, komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması durumunda, yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmesinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi durumunda uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek, mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır (uzlaşma yönetmeliği md.11)²³².

3.6.9.Belediyeler ve İl Özel İdareleri Tarafından Tarh Edilen Vergi ve Kesilen Cezalarda Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

3.6.9.1.Genel Açıklama

İl özel idareleri ve belediyeler tarafından uygulanan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar, Bakanlığımızca 01.08.2003 gün ve 25186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğiyle belirlenmiştir.

Anılan Yönetmelik, esas itibariyle il özel idareleri ve belediyelerin vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezalarına ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşması düzenlenmiştir.

²³¹ KIZILOT, a.g.e., s.259.

²³² KIZILOT, a.g.e., s.260.

Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1 inci maddesi ile bu Kanuna dayanılarak ıkarılan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5 inci maddesinde; il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarının üst sınırının tayini hususunda Bakanlığımız yetkili kılınmıřtır²³³.

3.6.9.2.Uzlaşma Komisyonlarının Oluşturulması

Uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğinin altıncı maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

-İl Özel İdarelerinde

İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için il özel idare müdürünün başkanlığında, vali tarafından saymanlık biriminden seçilecek iki memur üyeden,

-Belediyelerde

Belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için belediye başkanının veya görevlendireceği başkan yardımcısı (büyükşehir belediyesinde genel sekreter, genel sekreter yardımcısı veya daire başkanı) başkanlığında, belediye gelir şube müdürü, gelir şube müdürü olmayan yerlerde muhasebeci ile belediye encümenlerince saymanlık biriminden seçilecek bir memur üyeden oluşan üçer üyeden kurulur.

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, vekalet edenler komisyonda görev yaparlar²³⁴.

3.6.9.3.Uzlaşma Talebi, Talep Süresi ve İncelemesi

a.Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebi yükümlünün bizzat veya resmi vekaletine haiz vekili aracılığıyla ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. Tüzel kişilerle, küçükler ve

²³³ http://www.ioi.gov.tr/index.php?yol=0_2_48_74_101 (17.02.2014).

²³⁴ KIZILOT, a.g.e., s.261.

kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla yapılması gerekir. Söz konusu olan başvuruya ilişkin dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna verilmesi gerekmektedir.

Posta ile süresi içerisinde başvuruda bulunulabilmesi de mümkündür. Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazan vergi cezasının tamamı için yapılmalıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma isteminde bulunulması da mümkündür değildir²³⁵.

Uzlaşma komisyonları yargı mercileri olmayıp, belirli sınırlar içinde vergi ve cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış ve vergi idaresini temsil eden kurullar olduklarından, komisyonlara başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellefi/ceza muhatabını temsil edecek kimsenin avukat olması zorunlu değildir. Vekil tayin edilen kimsenin medeni hakları kullanma ehliyetini haiz olması yeterlidir.

Gerçek kişilerden medeni hakları kullanma ehliyeti tam olmayanların (küçüklerin-kısıtlıların) vergi mükellefi olmaları durumunda, bunların vergi mükellefiyetinden doğan tüm ödev ve hakları kanuni temsilcileri tarafından yerine getirildiğinden bunlar adına uzlaşma talebinde bulunma hakkı da kanuni temsilcileri (veli-vasi-kayyım) tarafından kullanılabilir²³⁶. Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri, küçüklerde veliler, kısıtlılarda vasiler, bazı durumlarda da belirli işleri görmek ve mal varlığını yönetmek için atanan kayyımlardır²³⁷.

b.Uzlaşma Talep Süresi

VUK'nun Ek 1'inci ve uzlaşma yönetmeliğinin 9'uncu maddesi gereğince uzlaşma talebi, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihi takip eden 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre belirlenirken ihbarnameye karşı dava açma, cezada indirme ve uzlaşma taleplerinin aynı süre içinde yapılmasının sağlanması amaçlanmıştır²³⁸. 30 günlük süre hak düşürücü bir süredir. Bu sebeple süresinde yapılmayan başvuru yapılmamış kabul edilir. Fakat mükellefin mücbir sebep ileri sürmesi halinde başvuru süresinin uzayıp uzamayacağına ilişkin olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Danıştay'ın vergi ödevi kabul edilmeyen uzlaşma için mücbir sebep halinin ileri sürülemeyeceği yönünde kararlarının yanında aksi yönde kararları da bulunmaktadır²³⁹.

²³⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s.58.

²³⁶ CANDAN, a.g.e., s.306.

²³⁷ OKTAR S.Ateş, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.79.

²³⁸ ÖZYER Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayını, İstanbul, 2004, s.696.

²³⁹ KIZILOT Şükrü, **Danıştay Kararları ve Muktezalar**, Yaklaşım Yayınevi, Cilt: 2, Ankara,2002, s.648.

c.Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması

Uzlaşma talepleri, uzlaşma komisyonlarınca iki aşamalı bir incelemeye ve değerlendirmeye tabi tutulur. Bunlardan ilki ön inceleme diğeri ise görüşme(esas inceleme) safhalarıdır. Her iki safha doğuracağı hukuki sonuçlar bakımından birbirinden farklıdır²⁴⁰.

-Ön İnceleme

Uzlaşma başvuruları, görüşmelere başlanılmadan önce, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması" kenar başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında yazılı hususlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı noktasında bir incelemeye tabi tutulur. Buna "ön inceleme" denir. Söz konusu fıkraya göre; uzlaşma komisyonlarına elden verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma talepli dilekçeler, komisyonunun sekreteryası görevini yürüten birim tarafından, talep uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- Uzlaşmanın komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönlerinden incelenir.

Uzlaşma komisyonları, kendi kadrosuna sahip kurum niteliğinde bulunmadıkları diğeri bir ifadeyle asli görevi komisyon üyeliği olmayan kişilerden oluştukları için, komisyona yazışma, tutanak, irtibat ve diğeri hizmetleri verecek görevlilerin bulunmasını gerekli kılmaktadır²⁴¹. Bu hizmetler daha önce de belirtildiği üzere, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Sekreteryası Hizmetleri" kenar başlıklı 8 inci maddesince, vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarında ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Ön incelemenin amacı, usule aykırı bulunulan uzlaşma başvurularını işin başında reddederek, gereksiz emek ve zaman kaybına engel olmaktır. Anılan fıkra uyarınca, ilgili sekreteryanın yapılan uzlaşma başvurusunu usulüne uygun olup olmadığı hususunu inceleme

²⁴⁰ KÜÇÜKKAYA, a.g.t., s.193.

²⁴¹ ÖZYER, a.g.e., s.909.

zorunluluğu da bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonu sekreteryası, yapılan uzlaşma talebini iki yönden ön incelemeye tabi tutacaktır²⁴².

Yapılan uzlaşma talebinin, uygun şekilde ve süresi içerisinde yapıldığının tespiti durumunda sekreteryaya, ikinci aşamada yapılan başvurunun komisyonun yetkisine girip girmediği yönünde incelemeye alacaktır. Bu amaçla, uzlaşma talebine konu edilen vergi ve vergi cezasının konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisi içerisinde olup olmadığına bakılacaktır²⁴³.

Uzlaşma talebinin uygun şekilde ve süresi içinde yapıldığına, talebin komisyonun yetkisi içerisinde bulunduğu tespit edilmesi durumunda sekreteryaya, uzlaşma görüşmelerinin başlatılması için gerekli işlemlere geçilir(Uzl.Yön. m.9/3). Ön inceleme sonucunda, yapılan uzlaşma talebinin usulüne uygun olmadığı veya uzlaşma talebinin yetkili komisyona yapılmadığının tespiti halinde uzlaşma talebi reddedilecektir²⁴⁴.

-Uzlaşma Talebinin Reddi

Sekreteryaya tarafından ön incelemeye tabi tutulan uzlaşma talebinin uzlaşma talep süresinin geçmiş olması veya usule aykırılık nedeniyle reddedilmesi halinde uzlaşma temin edilememiş kabul edilmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 2. fıkrasına göre uzlaşma talebi esas incelemeye geçilmeden, ön inceleme neticesinde iki sebeple reddedilmektedir. Bunlar; uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun yapılmaması veya komisyonun yetkisi dışında bulunmasıdır.

Bu şekilde verilecek karar, ön inceleme esnasında yapılan saptamaya göre, uzlaşma talebinin; 32 vergi mükellefi tarafından bizzat ya da vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yapılmadığı, vergi mükellefinin kanuni temsilcisi gibi hareket eden kişinin, bu niteliğinin usulüne uygun biçiminde belgelendirilmemiş bulunduğu, 30 günlük başvuru süresi geçirildikten sonra yapılmış olduğu veya otuz günlük süre içerisinde yetkisiz uzlaşma komisyonuna veya idari makama yapılan başvurunun bu süre geçtikten sonra kendilerine intikal ettirildiği ve bu sebeple başvuru süresinin geçmiş olduğu, adi postayla gönderilmesi nedeniyle, komisyonun kayıtlarının 30 günlük sürenin doluşundan sonra geçtiği, konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisine girmediği, bu beyanda, üzerine anlaşılmak istenen vergi veya vergi cezasının (ya da her ikisinin), tarh yöntemi ve ceza türü bakımlarından uzlaşmanın konusuna girmediği gerekçelerine dayanabilir.

²⁴² ERDEM Tahir, **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma**, TÜRMOB Yayınları-311, Sirküler Rapor Serisi, Sayı: 2007-6, Ankara, 2007.

²⁴³ CANDAN, **a.g.e.**, s.319.

²⁴⁴ KÜÇÜKKAYA, **a.g.t.**, s.195.

Mükellef, uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddine ilişkin bu kararları kesin ve yürütülmesi gereken tek yanlı idari işlemler olmalarından dolayı idari dava konusu edebilmektedir.

Aynı zamanda, uzlaşma talebinin reddine ilişkin gerekçenin düzeltilebilir bir aykırılık içerdiği durumlarda, bu aykırılığı düzelten mükellef, yasal süresi içerisinde tekrar uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir. Örneğin uzlaşma talebinin vergi mükellefi tarafından bizzat ya da vekili veya kanuni temsilcisi tarafından yapılmadığı gerekçesiyle reddi durumunda, vergi mükellefi bizzat, vekili ya da kanuni temsilcisi aracılığıyla yasal süresi içerisinde uzlaşma talebini yenileyebilir. Bu bağlamda önemli olan, uzlaşma talebi için tanınan 30 günlük yasal sürenin henüz geçmemiş olmasıdır.

Uzlaşma talebinin reddinin mükellefin dava açma ve indirim hakkı üzerinde de olumsuz bir etkisi yoktur. Ancak idari sürelerin işlenişinde zaman kaybettirdiği söylenebilir. Ön inceleme neticesinde verilen uzlaşmanın reddine dair kararın, mükellefe tanınan otuz günlük uzlaşmaya başvuru süresi içinde mükellefe tebliği halinde, mükellef kalan süresi içinde indirim hakkını kullanabilir ya da vergi mahkemelerine başvurarak dava açabilir²⁴⁵.

d.Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması halinde, yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum, komisyon başka ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır²⁴⁶.

3.6.9.4.Uzlaşmanın Sonuçları

-Uzlaşmanın Kesinliği;

Uzlaşma gerçekleştiği takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği hesap işleri servisince derhal yerine getirilir.

Uzlaşma tutanağının hesap işleri servisine intikali üzerine tarih ve tebliğ edilmiş olan vergi ve ceza, uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilir.

²⁴⁵ VARDAL, a.g.t., s.45.

²⁴⁶ KIZILOT, a.g.e., s.263.

-Uzlaşma ve Cezalarda İndirme;

VUK'nun 376. maddesi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bir diğer idari çözüm yolu olan cezalarda indirim müessesesine ilişkin esasları düzenlemektedir. Sözü edilen madde hükümlerine göre; cezalarda indirim hükümleri ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farklarını ve hükmün uygulanması neticesinde yapılacak indirimlerden üste kalan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildiren mükellef ve vergi sorumluları için uygulanabilmektedir.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, cezalarda indirim hükümleri vergi aslında indirim sağlamamakta; aslı ödenmek kaydıyla vergiye ilişkin cezalarda indirim sağlamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada da verginin aslı ve cezası uzlaşmaya konu edilmekte ve ikisi üzerinde de indirim yapılarak bir anlaşmaya varılmaya çalışılmaktadır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda tarh edilmiş vergi ve buna yönelik kesilmiş ceza mükellefin veya vergi sorumlusunun da kabul ettiği bir indirime tabi tutulmuş olmaktadır. Bu durumda mükellefin bir de cezalarda indirim hükümlerinden faydalanmak istemesi uzlaşmanın mantığına ve gerekçelerine aykırı bir görüntü sergileyecektir. Nitekim VUK Ek madde 9'da da üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. madde hükümlerinin uygulanmasının istenemeyeceği, daha önce 376. madde hükümlerinin uygulanmış olması durumunda ise uzlaşma hükümlerinin uygulanamayacağı hükme bağlanmıştır. Ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek 376. madde hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkına sahiptir.

Uzlaşmanın temin edilemediği veya uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda ise mükellefin indirim hakkını kullanıp kullanamayacağına dair, kanunda bir hüküm yoktur. Bu durumda kanuni süreler önem kazanmakta; uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın indirim talep etme hakkının kullanılabilmesi için tanınan ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren isleyen 30 günlük süre içerisinde tebliğ edilmesi halinde, mükellef veya ceza muhatabına, indirim hakkının istenmesi için yeterli süre kalmaktadır.

VUK'nun Ek 7. maddesinin 4. fıkrası, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, mükellefin bu duruma ilişkin tutanağın mükellefe tebliğinden itibaren yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceğini, eğer tebliğ tarihinde dava açma süresi dolmuş veya 15 günden az bir süre kalmış ise bu sürenin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzayacağını hükme bağlamıştır. Bu halde uzlaşma talep eden mükellefin uzlaşmanın

sağlanamaması durumunda dava açma hakkının korunması hedeflenmiştir. Cezalarda indirim haklarının kullanılmasına ilişkin böyle bir hüküm olmamasına rağmen Danıştay'ın bu husustaki içtihadı indirim hakkının Ek 7. maddede tanınan 15 günlük ek dava açma süresi içerisinde uzlaşmaya konu tarhiyata karşı dava açma yerine kullanılabileceği yolundadır. Bu durumda uzlaşmadan beklenen fayda cezalarda indirim kurumundan sağlanarak yine uzlaşmanın amacına ulaşılabilir²⁴⁷.

-Ödeme Zamanı;

Uzlaşılan vergi ve/ veya cezaya ilişkin düzenlenen tebliğ edilen uzlaşma tutanağı vergi ve/veya cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde uzlaşma tutanağında belirtilen miktarlarıyla ödenir²⁴⁸.

VUK'na göre, uzlaşılan vergilerde, kendi ödeme zamanlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır. Uzlaşma sağlanamamışsa, uzlaşma konusu olan vergi ve cezaların VUK'nun 112 ve 368 inci maddeleri ve İYUK'nun 27/3 hükmü gereğince ödenmesi gerekir²⁴⁹.

Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen dilekçe ekindeki beyannamelerde ve VUK'nun 376 ncı maddesine göre, cezada indirim başvurularında ödemenin vadesinde yapılmaması pişmanlık talebini ve cezada indirimi geçersiz kılarken uzlaşılan vergilerin ve bunlarla ilgili gecikme faizlerinin zamanında ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır²⁵⁰.

3.6.10.Uzlaşma Konusu Yapılabilecek ve Yapılamayacak Cezalar

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre alınacak katılım paylarında uzlaşma yapılamaz.

Vergi Usul Kanunun Ek birinci maddesinde 24.06.1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmış olduğundan, 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz.

Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilir.

²⁴⁷ VARDAL, a.g.t., s.55.

²⁴⁸ SENYÜZ, a.g.e., s.179.

²⁴⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s.692.

²⁵⁰ USTA, a.g.e., s.86.

01.01.1995 ile 01.01.1999 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilir.

01.01.1999 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ilişkin olarak kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344.maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç vergi ziyai cezası da vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma konusu yapılabilir²⁵¹.

3.6.11.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

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

3.6.11.1.Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşma sağlandığı takdirde komisyonların düzenleyecekleri tutanaklar kesin olup, gereği vergi dairesince hemen yerine getirilir. Uzlaşıldığına dair tutanak tahakkuk fişi yerine geçmekte ve mükellefin dava açma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye de şikâyetle bulunulamaz. Bu hükümdeki neden mükellefin, uyuşmazlığı yeniden dava konusu yaparak uzlaşmayı bir vakit kazanma aracı olarak kullanmasını engellemektir. Uzlaşmanın amacı, vergi uyuşmazlığının bir an önce çözümlenmesi suretiyle kamu alacağının hazineye intikalidir. Bu durumda idare üzerine düşeni yapmakta ve bir kısım vergi alacağından vazgeçmektedir. Uzlaşma sağlandığı takdirde, mükellef tarafından herhangi bir nedenle tekrar uyuşmazlığa konu edilmesi uzlaşmanın amacına hizmet etmeyecek ve uzlaşma kurumunun etkinliğini ve güvenilirliğini azaltacaktır²⁵².

Uzlaşma tutanakları, iki tarafın karşılıklı rıza beyanlarına dayalı birer sözleşme niteliğinde olup; uzlaşma hükümleri her iki tarafı da bağlayıcı özellik taşımaktadır. Diğer bir deyişle, uzlaşılan hükümlere karşı vergi idaresi de dava açma hakkına sahip değildir. Vergi idaresi, uzlaşma sonucu tespit olunan esasları uygulamak ve yerine getirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğünden vazgeçerek itiraz ve yargı mercilerinde uyuşmazlık yaratması kanunun ruh ve amacına ters düşmektedir²⁵³.

²⁵¹ KIZILOT, a.g.e., s.264.

²⁵² VUK Ek md.6; UY md.12.

²⁵³ BÖLÜKBAŞI Kemal, BÖLÜKBAŞI Ömer, **Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları**, Yıldız Matbaası, Ankara,1972, s.258.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda bir diğer husus ise uzlaşılan dönem hakkında tekrar inceleme yapılamamasıdır. Uzlaşma neticesinde vergi idaresi uzlaşma hükümlerini hemen yerine getirmekle yükümlüdür ve hiçbir nedenle uzlaşmayı geçersiz kılarak yeniden tarhiyat yapamaz. Bu şekilde uzlaşma hükümleri vergi idaresi açısından da bağlayıcı hale getirilerek mükellefin hakları korunmuş ve iki tarafın iradesine bağlı bu anlaşmada eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır²⁵⁴.

3.6.11.2.Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda mükellef, uzlaşmanın sağlanamadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzar.

Aynı vergi ve vergi ziyai cezası için uzlaşma talebinin yanı sıra dava da açılmışsa, dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmaya varılması halinde bu durum mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeden reddolunması sağlanır.

Mükellefin daha önce hem dava açmış hem de uzlaşma talep etmiş olması halinde ise, uzlaşmanın sağlanamaması üzerine vergi dairesince uzlaşmanın gerçekleşmediği vergi mahkemesine bildirilir²⁵⁵. Mükellef tarafından uzlaşma talebi öncesi vergi mahkemesine başvurulmuşsa, keyfiyetin uzlaşma komisyonuna intikali üzerine, durmuş olan davanın görülmesine vergi dairesinin bildirimi üzerine, devam olunur.

Uzlaşma talebinin şekle aykırılık veya süre aşımı nedeniyle uzlaşma komisyonunca reddi halinde, uzlaşma komisyonunun kararının iptal istemiyle dava açabilir. Çünkü uzlaşma komisyonunun bütün kararları, kamu erkine dayalı, kesin ve yürütülmesi gerekli kararlardandır.

²⁵⁴ VARDAL, a.g.t., s.54.

²⁵⁵ GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2006, s.19. (Erişim:23.03.2014)

a.Uzlaşmanın Vaki Olması

Görüşme sonunda uzlaşmanın sağlanması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen “Uzlaşma Tutanağı” komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalandıktan sonra, bir örneği mükellef veya vekiline derhal verilir. Uzlaşma tutanağı, tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması halinde; kalan iki nüshadan biri gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir, diğeri ise uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır²⁵⁶.

Uzlaşmaya varılmış olması halinde tarafların imzalayacakları uzlaşma tutanağı kesin olup gereği derhal taraflarca yerine getirilir. Uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar (uzlaşmaya konu olan hususlar) hakkında artık dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşma sadece vergi borcu ya da vergi cezası üzerinde olabileceği gibi, bunların her ikisi üzerinde de sağlanmış olabilir. Ancak sadece vergi ya da ceza üzerinde uzlaşma sağlanmış olması durumunda, uzlaşma dışında kalan vergi ya da ceza için de yargı yoluna gidilememektedir.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaları aynı zamanda tahakkuk etmiş ve kesinlik kazanmış sayıldığından, ödeme zamanlarından önce tutanağın yükümlüye tebliğ edilmesi halinde, ödeme zamanına ilişkin hükümler çerçevesinde ödenir. Ancak uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçmesinden sonra tebliğ edilmemişse, ödeme süresi geçmiş olan borçlar tutanağın tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir²⁵⁷.

b.Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşma başvurusunda bulunmasına rağmen, mükellef veya ceza muhatabının veya bunların resmi vekâleti haiz vekillerinin toplantı çağrısına uymaması, çağrıya uyup uzlaşma toplantısına katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumları olarak kabul edilen uzlaşmanın temin edilememiş sayılması ile uzlaşma

²⁵⁶ DAĞDEMİR Serdal, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, < <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/anasayfa/DGG2011Sunumlar/Serdal%20da%C4%9Fdemi%C4%B0%20VERG%C4%B0%20HUKUKUNDA%20UZLA%C5%9EMA.pdf> >, (Erişim:07.12.2013).

²⁵⁷ ATAR, a.g.e., s.173.

görüşmeleri sonunda komisyonun teklifinin talep sahibince kabul edilmemesi olarak nitelenen uzlaşmanın vaki olmaması durumu, sonuç ve etkileri bakımından benzerlik göstermektedir. Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmamasının talepte bulunanın uzlaşma, dava açma ve cezada indirimde bulunma hakkı üzerinde bazı etkileri bulunmaktadır. Ayrıca uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması durumlarında üzerinde uzlaşılabilen vergi ve cezanın ödeme zamanı da ayrıca hüküm altına alınmıştır²⁵⁸.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde; mükellef veya ceza muhatabı tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden başlayarak genel hükümlere göre ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az süre kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden başlayarak 15 gün olarak uzar. Eğer uzlaşma isteminden önce dava açılmışsa, durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesince devam olunur²⁵⁹.

c. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememiş olması, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesinin 8. fıkrası parantez içi hükmünde 3 madde halinde sayılmıştır. Bunlar; mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi halleridir. Bir diğer deyişle, uzlaşma davetine icabet eden mükellefin uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde de uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.

Aynı maddenin aynı fıkrasında; “Uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.” denmektedir Uzlaşmanın temin edilememesinin mükellef açısından ilk olumsuz sonucu, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağıdır. Ancak idarenin tek taraflı aldığı bu karar nitelikleri itibarıyla bir idari işlem vasfı taşıdığı için mükellefin, süresi içinde idari dava hakkı açma hakkı saklıdır. Açılan dava sonunda, kararın unsurlarından biri ile hukuka aykırı bulunması haline

²⁵⁸ KÜÇÜKKAYA, a.g.t., s.232.

²⁵⁹ KIRBAŞ Sadık, **Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Eylül, 2011. s.202-203.

idari yargı kararı iptal ederek, mükellefin tekrar uzlaşma görüşmelerine katılabilmesi yolunu açabilir.

Daha önce de açıkladığımız üzere, mükellefin elinde olmayan nedenlerle uzlaşma görüşmelerine katılamaması ve görüşme saatinden evvel bunu komisyona bildirmesi durumunda ise uzlaşma temin edilmemiş sayılmamakta, uzlaşma görüşmesi başka bir güne ertelenmektedir²⁶⁰.

3.6.11.3.Uzlaşma ve Cezalarda İndirme

VUK'nun 376. maddesi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bir diğer idari çözüm yolu olan cezalarda indirim müessesesine ilişkin esasları düzenlemektedir. Üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında, V.U.K.'nın 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükümleri; hakkında V.U.K.'nın 376. maddesi uyarınca indirim yapılan cezalar hakkında da uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak, adına ceza kesilen, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla V.U.K.'nın 376.maddesinin uygulanmasını isteyebilir.

Uzlaşma talebinin reddedilmesi ya da uzlaşmaya varılmaması halinde yükümlü, yargı yoluna başvurma süresi içinde, dava açma yerine cezalarda indirimden yararlanma yoluna da gidilebilir²⁶¹.

Uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi²⁶²;

a. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde,

b. Uzlaşmaya varılmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise dava açma süresinin sonunda tarhiyat kesinleşeceğinden, bu tarihten itibaren bir ay içerisinde, ödenmesi gerekir.

c. Uzlaşılan vergi aslı üzerinden, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca VUK 112nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

²⁶⁰ CANDAN, a.g.e., s.348.

²⁶¹ KARAKOÇ, a.g.e., s.452-453.

²⁶² DAĞDEMİR, a.g.m., <<http://www.gumruk.gov.tr>>, (Erişim:07.12.2013).

d. Üzerinde uzlaşılması sonucu, tahakkuk ettirilen vergi ve bu vergiye ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyai cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz.

3.6.11.4. Ödeme Zamanı ve Gecikme Faizi

Uzlaşılan vergi ve cezalarda bir diğer önemli nokta, uzlaşma görüşmeleri neticesinde tahakkuk etmesi kararlaştırılan vergi ve ceza miktarına daha sonra eklenen gecikme faizidir. Uzlaşılan vergilerde, verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, uzlaşmanın sağlandığı tarihe kadar geçen süre için, 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi uygulanırken ay kesirleri dikkate alınmaz. Uzlaşma üzerine yeniden tebliğ yapılmaz ve gecikme faizinin de uzlaşılan vergi ve ceza miktarıyla birlikte 30 günlük yasal süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşma tutanağının imzalanmasından bir aylık ödeme süresinin doluşuna kadar geçen süre için ise gecikme faizi hesaplanmaz²⁶³. Özellikle, uzlaşma konusu yapılacak tarhiyatın geçmiş dönemlere ait olması durumunda gecikme faizi artmakta ve uzlaşma talep etmek isteyen mükellefi düşündürücü boyutlar kazanabilmektedir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza, gecikme faiziyle birleşince bazı durumlarda mükellef için bir ay içinde ödenmesi imkânsız hale gelebilmektedir.

Uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamakta ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Uygulanacak gecikme zammı oranı, 2006/10302 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla 21.4.2006'dan itibaren olmak üzere her ay için %2,5 olarak belirlenmiştir. Ceza niteliğinde gecikme zammı uygulanarak kamu alacağının değer kaybetmesi engellenmeye çalışılsa da, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmediği takdirde geçerli sayılması uzlaşmanın amacına hizmet etmemekte ve etkinliğini azaltmaktadır. Şöyle ki; uzlaşmanın sağlanması ile mükellef veya ceza muhatabı beklenen faydayı tam olarak sağlayarak uyuşmazlığı bir miktar vergi borcu ve cezasından kurtulmakta ancak vergi idaresi kendi açısından beklenen faydayı kısmi olarak elde edebilmekte ve kamu alacağının tahsili yine gecikmektedir²⁶⁴.

²⁶³ SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s.80.

²⁶⁴ VARDAL, a.g.e., s.55.

3.6.12.Kaçakçılık Cezalı Vergi Tarhiyatı İle İlgili Olarak, Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Varılması Halinde Hapis Cezasının Durumu

Tarhiyat sonrası uzlaşılması, hapis cezasına hükmolunmasına engel değildir. Çünkü, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili ek 11.maddede, hem idareyi hem de mükellefi bağlayan genel bir ifadeyle; “tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda, bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz” şeklinde bir hükme yer verilmesine karşın, tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili ek madde 6’nın ikinci fıkrasında, yalnızca, “mükellef veya adına ceza kesilen” açısından bağlayıcı bir hükme yer verilmiştir. Bu hükme göre; “mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz”²⁶⁵.

3.6.13.Uzlaşılan Vergiler ve Bununla İlgili Faiz ve Cezanın Vadesinde Ödenmemesinin Uzlaşmayı Geçersiz Kılmayacağı

Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşılan vergiler ve bununla ilgili faiz ve cezanın vadesinde ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz.

Vadesinde ödenmeyen vergi ve cezalar için, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takibat yapılır.

Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen dilekçe ekibindeki beyannamelerde ve Vergi Usul Kanunu’nun 376.maddesine göre, cezada indirim başvurularında, ödemenin vadesinde yapılmaması pişmanlık talebini ve cezada indirimi geçersiz kılmasına karşın, uzlaşılan vergiler ve bununla ilgili faiz ve cezanın vadesinde ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz²⁶⁶.

3.6.14.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

²⁶⁵ AYAZ Garip, SÖNMEZ Erdal, “Anayasa Mahkemesi Kararları ve Vergide Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:53, Mayıs 1997, s.71.

²⁶⁶ KIZILOĞ, a.g.e., s.270.

Tablo 4: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	14	4	78.348.091	10.183.607	111.038.800	1.100.000
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	92	64	57.960.840	34.956.924	80.481.794	2.474.932
Toplam	106	68	136.308.931	45.140.531	191.520.594	3.574.932

2013 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları bilgilerini içeren tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları²⁶⁷

	Başvurulan Dosya Adedi	Uzlaşılan Dosya Adedi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı (TL)
Adana	2.141	1.829	2.353.075	1.721.585	6.460.984	488.873
Adıyaman	186	186	164.925	130.411	362.893	34.595
Afyonkarahisar	1.340	1.099	852.724	611.692	1.569.155	134.820
Ağrı	-	-	-	-	-	-
Amasya	926	876	1.172.267	1.113.288	789.100	86.061
Ankara	8.830	8.540	31.456.181	24.145.000	51.509.998	3.800.863
Antalya	2.846	2.645	4.592.860	4.205.964	9.925.001	783.105
Artvin	173	113	70.560	45.802	97.838	27.293
Aydın	1.716	1.671	1.444.193	1.415.771	3.002.093	243.124
Balıkesir	1.652	1.509	1.427.838	1.365.765	2.649.549	285.301
Bilecik	443	440	417.175	408.562	1.115.498	107.850
Bingöl	95	95	104.142	106.804	156.542	15.039
Bitlis	58	58	1.350	9.190	39.180	3.590
Bolu	2.295	1.262	662.827	506.997	852.163	80.510
Burdur	254	225	412.955	332.153	560.073	47.199
Bursa	2.249	2.164	4.157.752	3.810.657	8.892.492	733.747
Çanakkale	340	333	359.056	359.056	2.611.007	306.147
Çankırı	190	190	303.129	249.814	311.916	30.603
Çorum	2.472	2.415	1.508.362	1.140.094	1.021.886	55.680
Denizli	772	746	1.241.911	1.137.373	2.282.976	209.763
Diyarbakır	894	848	1.641.229	1.376.121	2.801.334	298.845
Edirne	488	480	679.220	626.916	1.161.715	61.535
Elazığ	400	398	184.889	184.598	594.626	59.072
Erzincan	198	155	328.839	131.861	431.631	32.200
Erzurum	301	295	552.098	518.247	1.121.146	111.086

²⁶⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim: 10.08.2014)

Eskişehir	1.718	1.364	1.804.980	1.328.129	2.545.587	155.389
Gaziantep	1.124	1.079	1.176.357	1.070.086	3.011.076	262.304
Giresun	1.169	1.152	1.160.726	986.682	691.926	44.201
Gümüşhane	43	42	259.086	140.292	397.941	30.265
Hakkari	104	98	198.589	146.357	492.356	31.881
Hatay	1.744	1.691	3.078.954	2.938.063	4.090.693	307.168
Isparta	386	384	156.984	156.964	392.113	38.098
Mersin	3.935	3.747	3.110.989	2.454.786	4.623.901	432.722
İstanbul	16.605	16.002	182.924	204 131.775.59 9	159.942.18 2	7.729.990
İzmir	9.738	7.973	21.944.350	17.935.999	45.821.915	4.252.101
Kars	384	373	283.579	253.561	498.547	61.087
Kastamonu	326	324	493.293	209.165	720.421	44.730
Kayseri	903	838	1.480.530	1.478.594	1.774.224	172.777
Kırklareli	387	383	502.325	497.915	817.674	58.730
Kırşehir	248	245	446.586	228.538	701.170	35.156
Kocaeli	1.770	1.678	5.142.592	4.367.617	11.648.204	604.211
Konya	1.527	1.489	6.777.095	5.753.080	11.841.524	761.558
Kütahya	622	615	207.149	198.564	579.678	50.957
Malatya	631	575	856.409	662.964	1.322.407	86.504
Manisa	2.773	2.271	2.685.523	2.093.150	4.900.847	331.694
K.Maraş	1.004	994	761.799	728.417	2.126.632	176.134
Mardin	636	636	1.002.187	875.587	1.540.198	116.071
Muğla	1.792	1.765	2.144.637	1.999.908	4.360.535	395.597
Muş	25	25	6.339	2.082	60.407	5.315
Nevşehir	322	237	402.134	381.567	350.793	31.325
Niğde	116	114	172.316	146.215	456.541	41.345
Ordu	609	601	408.751	369.719	867.662	84.044
Rize	381	379	172.679	171.598	521.575	47.844
Sakarya	1.324	1.268	927.891	886.077	1.592.865	136.808
Samsun	1.397	1.373	4.087.996	1.647.055	5.410.472	243.936
Siirt	787	787	649.235	499.628	361.640	31.589
Sinop	256	263	117.150	104.572	271.515	46.192
Sivas	376	373	401.953	339.229	904.961	59.101
Tekirdağ	1.440	1.433	4.645.124	2.697.093	7.465.869	293.330
Tokat	1.069	1.004	833.049	831.323	796.301	68.933
Trabzon	648	629	804.133	661.208	1.616.325	60.751
Tunceli	105	104	43.621	4.509	81.132	22.667
Şanlıurfa	533	526	1.764.629	1.056.252	3.248.708	241.506
Uşak	809	802	1.509.579	1.504.164	1.046.997	59.669
Van	58	58	185.869	176.831	647.424	27.659
Yozgat	499	496	393.051	337.168	818.755	72.832
Zonguldak	967	955	844.564	731.347	1.662.723	150.748
Aksaray	371	367	1.260.698	1.184.514	1.119.070	96.919
Bayburt	63	63	47.339	38.257	70.850	6.525
Karaman	88	87	626.241	605.033	490.887	39.534
Kırıkkale	388	240	344.458	311.344	160.144	13.019
Batman	117	116	311.826	224.899	540.468	40.972
Şırnak	-	-	-	-	-	-
Bartın	146	143	108.045	108.045	222.682	23.796
Ardahan	-	-	-	-	-	-
Iğdır	141	141	192.903	173.013	325.800	26.831

Yalova	156	165	480.963	397.205	761.921	32.145
Karabük	417	362	209.710	193.081	318.022	33.087
Kilis	23	23	6.028	5.900	15.227	1.550
Osmaniye	120	88	181.450	171.451	298.411	26.750
Düzce	406	393	573.873	568.618	999.625	90.255
Büyük Mük.VDB.	141	119	40.535.305	30.013.334	62.147.571	654.468
TOPLAM	95.126	88.024	357.937.38 0	270.476.06 9	460.815.89 0	27.027.669

Tablolardan da anlaşıldığı üzere rakamların, yapılan indirimlerin ortalamalarını gösterdiği görülmektedir. Bu da cezaların tamamına yakınının kalkmış olduğunu göstermektedir. Vergilerde ise dosyalar tek tek incelenerek dosyanın durumuna göre bazılarında %3 ile %5 oranında ya da %10 oranında indirim yapılmış olduğu açıktır. . Bazılarında da mükellefin haklı olma durumuna göre, %50 ile %60 oranında hatta %90 civarında indirim yapılmış olduğu görülmektedir.

Uzlaşma görüşmesi öncesinde vergi ve kesilen cezalar açısından, dosyalar dikkatle incelenir. Maliye Bakanlığı'ndaki Merkezi Uzlaşma Komisyonu toplantılarında da, uzlaşma görüşmeleri öncesinde komisyonca; ilgili birimden (örneğin KDV şubesinden) dosya hakkında görüş ya da bilgi notu alınır. Buna göre vergi inceleme raporunda ciddi eksiklikler olması ve mükellefin uzlaşmayıp, dava açma yoluna gitmesi halinde, vergi ve cezanın tamamının veya tamamına yakın bir kısmının kalkabileceği sonucuna varılması halinde, uzlaşma görüşmelerinde vergi ve cezada yüksek indirim yapılır. Aksi halde, özellikle vergide sembolik, cezada ise yüksek bir indirim yapıldığı görülmektedir²⁶⁸.

Buradan da anlaşıldığı üzere iyi niyetli mükellefler korunmaktadır. İdare uzlaşma yolu ile belli bir indirim yaparken, dava açılması halinde, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi ve cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmiş olur. Mükellefin haklılık payına göre yüksek indirim yoluna gidilir. Görüldüğü gibi, yüksek tutardaki vergi ve cezalar için vergi mahkemesinde dava açmadan uzlaşma yolunu denemekte yarar vardır²⁶⁹.

²⁶⁸ KIZILOT Şükrü, “Cezaların %97’si Verginin %65’i Silindi”, 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/23266229.asp> (Erişim: 10.08.2014)

²⁶⁹ KIZILOT Şükrü, “Cezaların %97’si Verginin %65’i Silindi”, 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/23266229.asp> (Erişim: 10.08.2014)

3.7.TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN KARŞILAŞTIRILMASI (MUKAYESE TABLOSU)²⁷⁰

Uzlaşma Konuları	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
VUK'a tabi olan, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen tüm vergi, resim, harçlar ile bunları fonlar ve cezalar hakkında uzlaşma.	-Sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlarda uzlaşılabilir.	-Uzlaşılabilir.(Tarhiyat öncesi uzlaşma yapılır veya bu uzlaşma talebinden yazılı olarak cayılmazsa tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez
VUK 359 ve 360.maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyaına sebep olunan vergi ve cezalar üzerinde uzlaşma	-Uzlaşamaz.	-Uzlaşamaz.
Usulsüzlük cezalarında uzlaşma	-İnceleme raporu ile önerilen cezalarda uzlaşılabilir.	-Uzlaşamaz.Ancak VUK 336.madde uyarınca yapılacak kıyaslamada vergi ziyaından fazla olan usulsüzlük cezası varsa uzlaşılabilir.
Özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma.	-İnceleme raporu ile önerilen cezalarda uzlaşılabilir.	-Uzlaşamaz.
Vergi aslına uygulanan gecikme faizlerinde uzlaşma.	-Vergi aslı ile ona bağlı olarak uzlaşılabilir.	-Vergi aslı ile ona bağlı olarak uzlaşılabilir.
Uzlaşma talebinde bulunmaya hakkı olanlar;	-Noter belgeli vekili, tüzel kişi, küçük kısıtlı, vakıf ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcileri. Adi ortaklıklarda tüm ortaklar. Mirasçılarda her mirasçı hissesi nispetinde uzlaşma talep edebilir.	-Noter belgeli vekili, tüzel kişi, küçük kısıtlı, vakıf ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcileri. Adi ortaklıklarda tüm ortaklar. Mirasçılarda her mirasçı hissesi nispetinde uzlaşma talep edebilir.
Uzlaşma talebinde uzlaşma şekli.	-Mükellef talebinin inceleme tutanağına yazılması ayrıca mükellef veya temsilcisinin yazılı başvurusu veya okuma yazma bilmeyen mükellefin sözlü başvurusu üzerine düzenlenecek tutanağı parmak basarak onaylaması ile.	-Mükellefler veya temsilcisinin yazılı veya sözlü başvurusu (tutanakla tespit) üzerine
Uzlaşmaya davet	İnceleme elemanınca davet edilebilir.	Davet söz konusu değildir.

²⁷⁰ KIZILOT, a.g.e., s.271.

Uzlaşmaya talep süresi	-İncelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman -Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde incelemelerde inceleme elemanlarınca yapılacak incelemeye davet hallerinde, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde , -İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zaman aşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.	-Vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre içinde dava açılmış olsa da öncelikle uzlaşma yapılır.
Uzlaşma talebinin yapılacağı makam(mercii)	-İnceleme yapan elemana veya onun bağlı bulunduğu elemana ekip veya grup başkanlığına yapılır. Uzlaşma isteği inceleme tutanağına geçirilmişse gerek yoktur.	-Kural olarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan yetkili uzlaşma komisyonudur. İhbarnameyi gönderen vergi dairesine veya Gelir Müdürlüklerine de başvurulabilir.
Uzlaşma görüşmesinin gün ve saatinin tespiti.	-Mükellefin talebi veya incelemenin mükellefin bilgisi dışında yapılması halinde inceleme elemanının daveti üzerine komisyonca belirlenen günde.	-Tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içinde. Mükellef talebi üzerine uzlaşma komisyonunca belirlenir. Komisyon sekreteryası tarafından mükellefe bildirilir.
Uzlaşma bütünlüğü (Kısmi uzlaşma)	-Matrah ve matrah farkları bölünebilir ise kısmen uzlaşılabilir. Bölünüp uzlaşmaya konu edilmeyen kısım üzerinde uzlaşılmamış sayılır. Uzlaşılamayan kısım için tarhiyat sonrası uzlaşma istenemez ama dava açılabilir.	-Tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşmayı idare, yönetmeliğinin yedinci maddesiyle kabul etmiyordu. Danıştay bu maddeyi iptal etti. Herhangi yeni bir düzenleme yok, konu boşlukta ancak kısmi uzlaşma yasal olarak mümkün... uzlaşılamayan kısım için dava açılabilir.
Uzlaşma gününün ertelenmesi	-Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da	-Uzlaşma görüşmesinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek

	sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.	mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.
Uzlaşma komisyonlarının teşkili	-Merkez inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde -Mahalli inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde	-İl uzlaşma komisyonları -İlçe Uzlaşma komisyonları -Vergi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu -Merkez Uzlaşma Komisyonu
Uzlaşma komisyonlarının yetkileri	-Uzlaşılacak en çok vergi ve ceza miktarı yönünden herhangi bir miktar sınırlaması yoktur.	-Uzlaşılacak en çok en çok vergi ve cezanın miktarı belli sınırlamalara tabi tutulmuştur.
Uzlaşılma sonucu	-Kesindir. Dava açılmaz, hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.	-Kesindir. Dava açılmaz hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.
Uzlaşmadan sonra dava açma süresi	-Uzlaşma vaki olmamışsa tarhiya ilişkin ihbarnamenin tebliğini takip eden 30 gün içinde	-Tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğini takiben 30 günde. Uzlaşma talebi üzerine uzlaşma vaki olmamışsa tutanağın imzalanmasını takiben kalan süre içinde. Ancak dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az bir süre varsa 15 gün içinde.
Uzlaşmanın gerçekleştiği tarih.	-Uzlaşma vaki olduğuna dair tutanağın tanzim tarihinin veya vaki olmamaya rağmen idarenin teklifini kabul eden mükellefin nihai teklifini bildirdiği tarihte.	-Uzlaşma vaki olduğuna dair tutanağın tanzim tarihinin veya vaki olmamaya rağmen idarenin teklifini kabul eden mükellefin nihai teklifini bildirdiği tarihte
Uzlaşmaya rağmen dava ve şikayet hakkı.	-Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşma veya uzlaşmaya katılan temsilci veya yetkilinin yetkisiz olması halinde.	-Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşma veya uzlaşmaya katılan temsilci veya yetkilinin yetkisiz olması halinde.
-Ödeme zamanı: a.Uzlaşma vaki olduğu taktirde	-Uzlaşma tutanağı kanuni ödeme zamanından önce tanzim edilmişse kanuni ödeme zamanında, süreler geçmiş ise tutanak tebliğinden itibaren bir ay içinde.	-Uzlaşma tutanağı kanuni ödeme zamanından önce tanzim edilmişse kanuni ödeme zamanında, süreler geçmiş ise tutanak tebliğinden itibaren bir ay içinde.
b.Uzlaşma vaki olmaması halinde;	-VUK 112-368 md.,2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 27.madde hükmü dairesinde ödenir.	-VUK 112-368 md.,2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 27.madde hükmü dairesinde ödenir.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkileyerek, bir yandan uyuşmazlıkları kısa yoldan sona erdirirken, diğer yandan vergilendirmenin etkinliğini artırıp, vergilerin zamanında toplanmasını sağlar.

Bu müesseseler vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesiyle mükellefler arasında vergilendirme işlemlerinden ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergi uyuşmazlıkları; vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşaması ile ilgili olabileceği gibi, kesilen cezalar konusunda da ortaya çıkabilir. Diğer taraftan, vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmeleri, vergi kanunlarını dar çerçevede ve idare lehine yorumlamaları, buna karşılık vergi mükelleflerinin de paranın çekiciliğine aldanarak, daha az vergi vermek istemeleri veya hiç vergi vermek istememeleri vergi uyuşmazlıklarını artırmaktadır.

Mükellefler ile vergi idaresi arasında, vergisel işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların, en kısa zamanda her iki taraf içinde en iyi şekilde çözümlenmesi vergi hukukunun en önemli görevlerindendir. Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, vergi idaresi ile mükelleflerin başvurabileceği iki yol vardır. Bunlardan birincisi, uyuşmazlıkların idari aşamada tarafların karşılıklı anlaşarak çözümledikleri idari yol, diğeri ise yargı yoludur.

İnsan psikolojisinde genel olarak yapılan hatalı davranışlardan sonra pişmanlık duygusunun oluştuğu gözlenmektedir. İşte iyi niyetli mükelleflerin vergi suçu işlemlerinden sonra aynı duyguyu hissedebilecekleri varsayımıyla onların kanunun ağır yaptırımları altında ezilmelerini önlemek, bir anlamda himaye edilmesini sağlamak düşüncesi bu uygulamaların genel amacıdır. Söz konusu müesseselerle mükellefler ya hiç cezalandırılmamakta (pişmanlık ve ıslah müessesesinde olduğu gibi) veya uygulanan cezalarda bir kısım indirimler yapılmaktadır. Ayrıca belirtilen müesseselerin uygulanması vergi idaresinin işlemlerini oldukça azaltmakta, bunun yanı sıra vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü de sağlanmış olmaktadır.

Beyan esasına göre vergilendirilen yüz binlerce mükellefin bulunduğu göz önüne alındığında, her bir mükellefin beyan ettiği matrahın safi tutarının denetimi adeta imkansız olacağı aşikardır. Bu nedenle özellikle pişmanlık ve ıslah müessesesi yoluyla, vergi suçu işleyen mükelleflerin kendi kendilerine işlemiş oldukları vergi suçunu vergi idaresine bildirmeleri, vergi dairesinin işlemlerini hayli azaltacağı gibi, şu veya bu nedenle belki de hiç alınması mümkün olmayan bir verginin hazineye intikali de gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Diğer taraftan ülkeler bazı dönemlerde olağanüstü durumlar yaşayabilmektedir. İşte böyle dönemlerde (enflasyon ve kriz dönemleri gibi) toplumda suç ve suçlu oranı artış göstermekte ve bu gibi dönemlerden sonra, sadece o döneme ilişkin olarak mükelleflerin maddi suçlarının hafifletilmesi amacıyla çeşitli önlemler uygulanmaktadır. Bu müesseselerin ortak yanı, vergi kanunlarına aykırı davranış dolayısıyla ziyaı uğratılan verginin belirtilen süre ve şartlarda ödenmesi karşılığında, bu davranışa uygulanacak vergi cezasının, duruma göre tamamından veya bir bölümünden vazgeçilmesinin öngörülmesi olmalıdır.

Dolayısıyla idare söz konusu işlemlerin yapamamasından kazandığı zaman içinde personelini, mükelleflerin diğer işlemlerinin yapılmasında kullanarak daha iyi bir hizmet verebilme imkanına kavuşmuş olacaktır. Diğer taraftan bu müessesenin uygulanması, idare ile mükellef arasındaki ilişkileri de olumlu yönde etkileyerek, hiç beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan mükelleflerin beyanname vermeleri ve eksik beyanlarını tamamlamaları yönünde harekete geçirmektedir. Bu uygulama ile idare, hiç beyan edilmeme veya eksik beyan edilme nedeniyle belki de hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi tahsil edebilme imkanını elde etmiş olmaktadır.

Gerek vergi aslında gerekse vergi cezalarında geçerli olan vergi hatalarını düzeltme işlemleri, idari çözüm yolları ile yargısal çözüm yolları arasında bir köprü işlevi görür. Bu uygulama ile; uyuşmazlık idari aşamada çözüme kavuştuğu için mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu etki yaratmakta, mükellef ve idare için ortaya çıkan bir sorun başlangıç aşamasında halledilmektedir.

Uzlaşma kurumu, hukuk teorisi açısından halen tartışmalı bir konu olma özelliğini korumaktadır. Tartışmaların odağını; devletin vergileme yetkisinin “pazarlık konusu yapılması”, “yükümlülere ödün verilmesi”, “vergi adaletini zedelemek”, “vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmek” vb. oluşturmaktadır.

Ülkemizde uzlaşma kurumunun işletilmesinden; kamu alacağının erken tahsil edilmesi, uyuşmazlıkların hızlı çözümü veya yargıya intikallerin azaltılarak yargı yükünün hafifletilmesi, mükelleflerin vergilemeye ilişkin şüphelerinin giderilmesi, yapılan idari işlemlere yükümlünün de desteği alınarak işlemlerin en doğru şekilde tesisi vb. katkılar beklenmektedir. Ayrıca, mükellef ve ceza muhataplarınca, vergi davasının kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesinden kurtulmak için uzlaşma yolu tercih edilmektedir. Yükümlülerden kaçakçılık cezasına muhatap olanlar da bu cezanın psikolojik etkisinden kurtulmak açısından uzlaşmada samimi ve istekli davranışları sayesinde vergi idaresi ile mükellefin arasında bir güven ortamı kurulmasını sağlamaktadır.

Özetle bu müesseseler, hem mükellef hem de idare açısında birçok fonksiyonu yerine getirmektedir. Bu müesseselerin uygulanmasıyla, mükellefin yargı yoluna başvurusu da söz konusu olmadığından uyuşmazlık, mükellef ve idare açısından, idari aşamada çözümlenmiş olmakta ve idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklar sona ermektedir

Yine bu uygulamalar, emek ve zaman kaybı ile bazı harcamaların yapılmasını önlemektedir. Uyuşmazlığın bu yolla sona ermesiyle, mükellef bu sorunuyla artık uğraşmayacağı için, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması gerekmediğinden, davaya ilişkin giderleri de olmayacaktır. İdare açısından da, emek ve zaman kaybını önlediği gibi, uyuşmazlık yargıya taşınmadığı için yargısal sürece ilişkin külfetler (mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlama, hazine avukatı görevlendirme, mahkeme harcı ödeme vs.) de söz konusu olmayacaktır.

Bu uygulamalarla mükellef, vergi veya cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmanın yanı sıra, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve yargıda mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, daha yüksek bir tutar olarak ödenmesi söz konusu olan gecikme faizinden kurtulmaktadır. Bu uygulamalar ile idare de, en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsil etmektedir. Böylece idare, belki de ileride (mükellefin dava açması ve davayı kazanması, herhangi bir af yasası çıkması nedeniyle) hiç tahsil edemeyeceği vergi aslı veya cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara,2005.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,2011.

AKMAN, T.Koray, **Türk Vergi Hukuku**, İlya İzmir Yayınevi, İzmir,2009.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1999.

AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1999.

ALTUN, Muhsin, SEKDUR Mahmut, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos, 2001.

ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,2005.

ARIKAN, Zeynep, TOSUNER Mehmet, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.

ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku Güncelleştirilmiş 4. Baskı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,2005.

ARIKAN, Zeynep, TOSUNER, Mehmet, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, Eylül-2010.

ATAR, Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 2.Baskı, Konya, 1994.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2011.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2011.

BÖLÜKBAŞI, Kemal, BÖLÜKBAŞI, Ömer, **Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları**, Yıldız Matbaası, Ankara,1972.

CANDAN, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı. Temmuz 2006.

ÇELEBİ, Kemal, MUTER, B. Naci, SAKINÇ, Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

ÇELİKKAYA, Ali, EDİZDOĞAN, Nihat, TAŞ, Metin, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2007.

ESEN, Ahmet, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara, 1983.

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

IŞIK, Adülkadir, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 2007.

KARAGÖZOĞLU, H. Fevzi, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ünal Matbaası, Ankara, 1977.

KIRBAŞ, Sadık , **Vergi Uygulamaları**, 3. Baskı, Eskişehir, 1998.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

KIRBAŞ, Sadık, **Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Eylül, 2011.

KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Muktezalar**, Yaklaşım Yayınevi, Cilt: 2, Ankara, 2002.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

MELİKOĞLU, Burakhan, **Vergi Hataları Ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, Ankara, Haziran, 2007.

MUTLUER, M. Kamil , **Türkiye’de Vergi Sistemi**, Eskişehir İTİA Yayınları, Eskişehir, 1975.

OKTAR, S.Ateş, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.

ÖNCEL, Mualla, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, 2007.

ÖZBALCI, Yılmaz, **4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayını, İstanbul, 2004.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009.

SADIK, Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.

SONSUZOĞLU, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

TAŞ, Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

YILDIZ, A. Murat, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları**, 2008.

MAKALELER

AK, Bülent, “Kısmi Uzlaşma Olanığı Kısmen Kaldırıldı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:78, Haziran 1999.

AKSOY, Şerafettin, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, İstanbul Üniversitesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul.

ARMAĞAN, Ramazan, “Veri Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, sayı:153,2007.

AYAZ, Garip, SÖNMEZ, Erdal, “Anayasa Mahkemesi Kararları ve Vergide Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:53, Mayıs 1997.

BAHAR, Cevdet Okan, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı:255,2004.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”,**Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 25.Cilt, 2.Sayı,2008.

BEREKET, Zuhul, “İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, 1998.

BEŞE, Tayfun, “Uzlaşmada Yapılan Değişiklikler ve Komisyonların Yetkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, sayı:72, Aralık 1998.

CANDAN, Turgut, “Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma”, **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, Ocak-2001.

DURAN, Metin, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, **Vergi Sorunları**, Sayı:130, Temmuz 1999.

ELELE, Onur, “ Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008.

ERDEM, Tahir, “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma”, **TÜRMOB Yayınları-311**, Sirküler Rapor Serisi, Sayı: 2007-6, Ankara, 2007

GINALI, Ayşe, “Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler Ve Özellikli Durumlar”, **Mali Çözüm**, Mart- Nisan 2011.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi Uyuşmazlığı-I**,1999.

KIZILOT, Şükrü, “İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları-1”, **Hürses**, 1999.

KIZILOT, Şükrü, “Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi”, **Mali Sorunlara Çözüm**, 1999.

KIZILOT, Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma-2”, **Hürses**, 17.02.1999.

KIZILOT, Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi Süresi”, **Hürses**, 21.02.1999.

KIZILOT, Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Hapis Cezası”, **Hürses**, 01.03.1999.

Kuleli Avukatlık Bürosu, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemleri”, İstanbul, 2006.

NAS, Adil, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:251, Ağustos 2009.

NAZILI, Ersin, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, **Vergi Dünyası**, 2007.

TEKİN, M. Önder, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmadığına İlişkin Tutanak İdari Davaya Konu Olabilecek Bir İdari İşlem Midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:129, Eylül 2003.

TUNCER, Selahattin, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:21,2001.

TURAN, Hayrettin, “4369 sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 131, 1999.

UFUK ,Mehmet Tahir, “Vergi İhtilaflarının, İdari Aşamada Çözüm Yolları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2002.

İNTERNET KAYNAKLARI

AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, www.adanasmmmo.org/sempozyum/mustafa_akkaya (11.09.2013)

AKTAN, C.Can, **Genel Olarak Vergi Tarifeleri**, 2000, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm (12.10.2013)

BARINIR, İsmail, **Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Yollarla Çözümü**, Ekim 2012, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20308/245/> (Erişim: 17.11.2013)

CANDAN, Turgut, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler Ve Dava Açma Süreleri)**, www.muhasabenet.net (Erişim:28.10.2013)

ÇETİNKAYA, Oğuz, **Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı**, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazi%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf> (Erişim: 18.10.2013)

DAĞDEMİR, Serdal, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, < <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/anasayfa/DGG2011Sunumlar/Serdal%20da%C4%9Fdemir%20VERG%C4%B0%20HUKUKUNDA%20UZLA%C5%9FEMA.pdf>>, (Erişim:07.12.2013).

GİB, **Vergi hatalarında düzeltme işlemleri ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması**, 2008, www.gib.gov.tr (Erişim: 15.11.2013)

GİB, **Vergi hatalarında düzeltme işlemleri ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması**, 2008, www.gib.gov.tr (Erişim: 30.11.2013)

GİB, **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması**, 2008, s.8. www.gib.gov.tr (Erişim: 17.11.2013)

GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2007, s.9. www.gib.gov.tr (Erişim: 01.02.2014)

GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2006. (Erişim:23.03.2014)

GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2007, s.14. www.gib.gov.tr. (Erişim: 21.02.2014)

GİB, “Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:068, Haziran, 2008

İBBF Maliye Bölümü, [Http://Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/017/](http://Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/017/) (Erişim: 12.03.2014)

KILDİŞ, Yusuf, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006.

KILINÇ, Kamber, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, 2008. <http://kanberkilinc.com.tr/vergi-uyusmazliklari-ve-cozum-yollari.htm>

NAS, Adil, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Komisyonları ve Bu komisyonların Kararlarının Hukuki Niteliği”, **E-Yaklaşım**, Sayı:203, Kasım,2009. <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20091115706.htm>>, (Erişim:07.12.2013)

YURTSEVEN, Yılmaz, **Uygulamalı Vergi Hukuku**, Samsun,2010. http://www.bafraکیدem.org/kitap/kitap_icerikleri/uygulamali%20vergi%20hukuku.pdf

YÜRÜKOĞLU Atilla, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, 2006.<http://www.muhasibetr.com/makaleler/023/>

TÖUY, Ekim-2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm> (Erişim:09.08.2014)

www.mustafayilmaz.com.tr (Erişim: 30.10.2013)

http://www.alomaliye.com/2007/ikmalen_resen_rehberi.htm (Erişim:03.11.2013)

http://www.maliyemayem.gov.tr/kalite/mtky/ustmenu/yayinlar/kutuphane/kitap/bolum_3_b.pdf (Erişim: 20.11.2013)

<http://www.muhasibetr.com> (Erişim: 21.11.2013)

80 ve 211 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebligleri, www.gib.gov.tr (Erişim: 05.01.2014)

<http://www.biraz.tk/ekonomi/turk-vergi-hukukunda-uzlasma>, (Erişim:10.03.2013)

<http://www.biraz.tk/ekonomi/turk-vergi-hukukunda-uzlasma>, (Erişim:10.03.2013)

<http://www.alomaliye.com/uzlasma_dilekce_ornegi.htm (Erişim:03.03.2014)

http://www.ioi.gov.tr/index.php?yol=0_2_48_74_101 (Erişim:17.02.2014).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim:
10.08.2014)

[http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.
pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf) (Erişim:09.08.2014)

TEZLER

BİLİCİ, Mustafa, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2010.

CİVAN, Mehmet, KUTLAR, İsmail, **İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Gaziantep, Haziran-2005.

EREN, Volkan, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Aralık, 2006.

GÜNDOĞDU, Mustafa, **Danıştay Kararları Işığında Re’sen Vergi Tarhı**, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Tokat, 2008.

İŞBİLİR, Şener, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları** , Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne,Eylül,2008.

KÜÇÜKKAYA, Mustafa, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2008.

NAS, Adil, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul,2008.

ŞİMŞEK, Mustafa, **Vergi Hukukunda Uzlaşma**, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Erzurum, 2010.

TAYFUR, Fulya, **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2011.

USTA, Burcu, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir,2009.

VARDAL, Z.Burcu, **Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2009.

YAVUZ, Tayyip, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1994.

YORULMAZ, Yeşim, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

EKLER

EK-1

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

..... Vergi Dairesi Başkanlığı

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Vaki Olmadı Tutanağı

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve üyelerden teşekkül eden komisyonumuz mükellefin bizzat iştirakiyle .../.../2008 günü saat da toplanmış, ancak yapılan uzlaşma görüşmesinde komisyonumuzca teklif edilen miktarlar mükellef/vekili tarafından kabul edilmediğinden uzlaşmaya varılamamıştır.

Ancak Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri uyarınca, mükellef veya vekilinin, komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini dava açma süresinin son günü akşamına kadar bir dilekçe ile ilgili vergi dairesi müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılacak ve buna göre işlem tesis edilecektir.

Rapor Tarihi	Rapor Sayısı	Vergi Ceza türü	Dönem	Matrah Farkı	Tarh Türü	Vergi Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar Rakamla TL	Uzlaşılan Miktar Yazıyla	Nihai Teklif Yazıyla

İs bu uzlaşma tutanağı (5) nüsha olarak tanzim edilmiş olup, okunarak doğruluğu anlaşıldıktan sonra müştereken imza altına alınmıştır. Tutanağın imzalı bir örneği mükellefe verildi.

Mükellef

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

EK-2

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)
Temin Edilemedi Tutanağı

GEREKÇE VE AÇIKLAMA

4444 Sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nun uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğe istinaden aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerden teşekkül eden komisyonumuz/...../2008 günü saatda toplanmış, ancak uzlaşma talep eden Mükellefin/Vekilinin uzlaşma toplantısına icabet etmemesi nedeni ile uzlaşma temin edilememiştir.

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Kısmi Uzlaşma Tutanağı

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve üyelerden teşekkül eden komisyonumuz mükellefin bizzat iştirakiyle .../.../2008 günü saat da toplanmış, aşağıda belirtilen miktarlarda uzlaşmaya varılmıştır.

Rapor Tarihi	Rapor Sayısı	Vergi Ceza Türü	Dönem	Matrah Farkı	Tarh Türü	Vergi Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar Rakamla TL	Uzlaşılan Miktar Yazıyla	Nihai Teklif Yazıyla

Not : Uzlaşılan vergi miktarına ayrıca gecikme faizi hesaplanacaktır.

GEREKÇE VE AÇIKLAMA

4444 Sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nın uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğe istinaden is bu uzlaşma tutanağı (5) nüsha olarak tanzim edildi. Okundu ve doğruluğu anlaşılarak müştereken imzalandı. Tutanağın imzalı bir örneği mükellefe verildi. Uzlaşılan geçici vergi miktarının terkin edilmesi ancak söz konusu miktara mahsup dönemine kadar gecikme faizinin hesaplanması gerekir.

Mükellef

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

EK-4

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Erteleme Tutanağı

Tutanak Tarihi :

Tutanak Sayısı :

Mükellef Bilgileri

Adı Soyadı veya Ünvanı :

Vergi Dairesi :

Hesap Numarası :

Adresi :

GEREKÇE VE AÇIKLAMA

444 Sayılı kanunun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nun uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Yönetmeliğe istinaden aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerden teşekkül eden Komisyonumuz .../.../2008 günü saat da toplanmış, ancak mükellefin mücbir sebeplerden dolayı gelememesi nedeniyle uzlaşmanın günsüz olarak ertelenmesine karar verilmiştir.

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

EK-5

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
..... GELİRLER BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ**

Sayı :

Konu : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TALEP DAVETİYESİ

Harici bilgilere dayanılarak hakkınızda düzenlenmiş bulunan aşağıdaki rapora istinaden, adınıza tarh edilecek vergi-vergiler ile kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme hakkınız bulunmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istediğiniz takdirde, bu yazının tarafınıza tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde aşağıdaki çalışma adresimize bir dilekçe ile başvurarak, tarhiyat öncesi uzlaşma talep ettiğinizi bildirmeniz gerekmektedir.

Belirtilen süre içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmanız halinde, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve zaman tarafınıza yazılı olarak bildirilecek olup, bu toplantıya bizzat veya resmi vekaletinizi haiz vekilinizin katılması icap etmektedir.

Bilgi edinilmesini tebliğen rica ederim

.....
Vergi Denetmeni

TAHRİYAT ÖNCESİ UZLASMA TALEP EDİLMESİ HALİNDE BASVURULACAK YER

EKLİ RAPORLAR		TARHEDİLECEK VERGİLER VE KESİLECEK CEZALAR			
Rapor Tarihi	Rapor Numarası	Vergi Nev'i	Dönemi	Tarh Edilecek Vergi	Kesilecek Ceza

EK-6

CEZA İNDİRİM DİLEKÇE ÖRNEĞİ

...../...../2014

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin vergi numarasında kayıtlı Vergisi mükellefiyim./...../2008 tarih ve..... sıra numaralı vergi / ceza ihbarnamesi ile adıma salınan vergiyi ve kesilen cezayı, V.U.K. nun 376 ncı maddesi gereğince ödemek istiyorum.

Bilgi edinilmesini ve gereğini arz ederim.

Adı Soyadı

(Ünvanı)

İmza

ADRES:.....

EK-7

PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇE

ÖRNEKLERİ

2.ÖRNEK (Bildirimle birlikte beyannamenin de verilmesi halinde kullanılacak örnek):

.../.../2014

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin.....vergi numarasında kayıtlıvergisi mükellefiyim.
.....vergilendirme dönemine ilişkin vergisi beyannamesini, kanuni süre içinde veremedim. İlişikte sunduğum dönem beyannamesinin,"213 sayılı V.U.K.nun 371 nci maddesine göre kabulünü arz ederim.

Adı Soyadı

(Ünvanı)

İmza

ADRES:.....

Ek: AdetVergisi
Beyannamesi

EK-8

**PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇE
ÖRNEKLERİ**

2.ÖRNEK (Bildirimle birlikte beyannamenin de verilmesi halinde kullanılacak örnek):

.../.../2014

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin.....vergi numarasında kayıtlıvergisi mükellefiyim.
..... vergilendirme dönemine ilişkin vergisi beyannamesini, kanuni süre içinde veremedim. Söz konusu dönem beyannamesini, 213 sayılı V.U.K.nun 371 nci maddesi uyarınca tanzim ederek vereceğimi bilgilerinize arz ederim.

Adı Soyadı
(Ünvanı)
İmza

ADRES:.....

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Uzlaşma Tutanağı

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve üyelerden teşekkül eden komisyonumuz mükellefin bizzat iştirakiyle .../.../2014 günü saat da toplanmış, aşağıda belirtilen miktarlarda uzlaşmaya varılmıştır.

Rapor Tarihi	Rapor Sayısı	Vergi Ceza Türü	Dönem	Matrah Farkı	Tarh Türü	Vergi Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar Rakamla TL	Uzlaşılan Miktar Yazıyla	Nihai Teklif Yazıyla

4444 Sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nın uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğe istinaden is bu uzlaşma tutanağı (5) nüsha olarak tanzim edildi. Okundu ve doğruluğu anlaşılarak müştereken imzalandı. Tutanağın imzalı bir örneği mükellefe verildi.

Uzlaşılan geçici vergi miktarının terkin edilmesi ancak söz konusu miktara mahsup dönemine kadar gecikme faizinin hesaplanması gerekir.

Mükellef

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

EK-10

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı

SAYI :

KONU : Uzlaşma Günü

Uzlaşma Talep Edenin Adı Soyadı :

Adresi :

Vergi Dairesi-Sicil Numarası :

Uzlaşma Konusu Vergi ve Cezanın

Nev'i :

Miktarı :

Yılı :

İhbarnamenin Tebliğ Tarihi :

Uzlaşmanın Dilekçesinin Tarihi

.....Vergi Dairesi Müdürlüğünce adınıza tarh edilen vergi ve cezaya ilksin olarak tarh dosyanız ile uzlaşma talep dilekçeniz üzerinde Komisyonca yapılan tetkik neticesinde, talebinizin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun ve süresinde olduğu anlaşılmıştır.

Uzlaşma görüşmeleri aşağıda belirtilen yer, tarih ve saatte yapılacağından, bu görüşmelere bizzat katılmanız veya Noterlik Kanunu'nun 60'ncı maddesine göre düzenlenmiş ve içeriğinde "Uzlaşmaya Yetkili Olduğu" ibaresini belirten vekaletname ile birlikte vekilinizi bulundurmanız gerekmektedir. (Komisyona asil veya vekil sıfatıyla katılacak kişiler nüfus hüviyet cüzdanlarını, temsilci sıfatıyla katılacaklar ise kimlikleri ile birlikte yetki belgesi ve imza sirkülerini ibraz etmek zorundadır.)

Belirtilen yer ve saatte bulunmadığınız veya resmi vekilinizi bulundurmadığınız takdirde uzlaşma temin edilmemiş sayılacaktır. Bu durumda uzlaşma dilekçenizde yer alan vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunmanız Kanunen mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini tebliğen rica olunur.

İl Uzlaşma Komisyonu Başkanı

Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılacağı

Tarih :

Saat :

Yer :

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı

Karar No :

Karar Tarihi :

MÜKELLEFİN _____ :

Adı ve Soyadı :

Hesap No :

UZLASMA KONUSU

VERGİ VE CEZANIN :

Nev'i :

Miktarı :

Yılı

İhbarname Tebliğ Tarihi :

Uzl.Dilekçesinin Tarihi :

Tarhiyatı Yapan Vergi Dairesi :

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kurulan Komisyonumuz aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerin iştiraki ile toplandı. Mükellefin uzlaşma dilekçesi ve tarh dosyasının incelenmesi neticesinde ihbarnamelerin mükellefe tarihinde tebliğ edildiği, 30 günlük dava açma süresi içerisinde uzlaşma talep etmesi gereken mükellefin ise 30 günlük itiraz süresi geçtikten sonra..... tarihinde uzlaşma komisyonuna başvurduğu anlaşılmıştır.

Bu bakımdan süresinde yapılmayan uzlaşma isteminin esasa geçilmeksizin reddi gerekmektedir. İş bu kararı (3) nüsha olarak tanzim edildi. Müstereken imzalandı.

İL UZL. KOMİSYON BAŞKANI

ÜYE

ÜYE

GELİR MÜDÜRÜ

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Bölüm :
Servis :
Sayı :
Konu : Uzlaşma Hk.

İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

.....

İLGİ : Tarih ve sayılı yazınız.

MÜKELLEFİN _____ :

Adı ve Soyadı (Unvanı) :

Adresi :

İşi. :

Hesap No :

Tarhiyatın Nevi :

İHBARNAMENİN :

Tarihi :

Numarası :

İhbarnamenin tebliğ tarihi :

VERGİNİN_____ :

Yılı :

Nevi :

Miktarı.. :

CEZANIN_____:

Yılı :

Nevi :

Miktarı.. :

Yukarıda açık kimliği yazılı mükellefin tarihinde yaptığı uzlaşma talebinin;

1. 213 Sayılı V.U.K.'na 205 Sayılı Kanunla eklenen 2686 Sayılı Kanunun 45. Maddesiyle değişik ek 4/2 maddesi ve 2557 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 7. Maddesine göre süresinde olduğu

2. Adı geçen mükellefin bu talep ile ilgili olarak daha önce V.U.K.'nın 376'ncı maddesinden yararlanmadığı tarh dosyasının tetkikinden anlaşılmıştır.

3. Tarhiyatın müstesnidatı

Arz ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı

Sayı :
Konu: Dosya İstemi

...VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Daireniz mükelleflerindensicil numarasına
kayıtlı buluna.....
dönemi için tarh ve tebliğ edilen
vergisi ve..... cezası için / / tarihli
dilekçe ile uzlaşma talep edilmiştir.

Uzlaşma görüşmelerinde alınacak karara esas olmak üzere tarhiyata dayanak teskil eden / / tarih ve sayılı ihbarname ve tebliğ alındısının örneği ile birlikte tarh dosyası da tetkik edilerek uzlaşma konusu tarhiyatlar için V.U.K.'nın 376. ve tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı, usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamında olup olmadığı, uzlaşma talebinin süresinde olup olmadığının tarihinden önce komisyonumuza bildirilmesini rica ederim.

Defterdar A.
İl Uzl.Kom.Başkanı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞI

Tutanağın Tarihi
Tutanağın Sayısı :

UZLAŞMA KOMİSYONU TUTANAĞI

MÜKELLEFİN _____ :
Adı Soyadı (Unvanı) :
Hesap No. Vergi Dairesi :
UZLAŞMA TALEP EDEN _____; Mükellef () Vekili () Temsilcisi ()
Adı Soyadı :
Yetki Belgesi : ili 'inci Noterliğince tanzim edilen
.../.../2014 tarih ve sayılı vekaletname/imza sirküleri
İNCELEMeye YAPANIN
Adı Soyadı , Unvanı :
Raporun Tarihi ve Unvanı :

VERGİ TÜRÜ DÖNEM	BULUNAN MATRAH FARKI	TARH TÜRÜ	TARH EDİLMESİ ÖNGÖRÜLEN VERGİ-CEZA TUTARI	UZLAŞILAN	
				RAKAMLA	YAZIYLA

Tanzim edilen inceleme raporu ve işlem dosyasındaki diğer bilgi ve belgeler, muhatap tarafından ileri sürülen iddialarla birlikte değerlendirilerek tarhiyatın gecikme faizi hariç yukarıda belirtildiği şekilde değiştirilmesi hususunda oy birliği ile uzlaşmaya varılmıştır.

İş bu tutanak 4 nüsha olarak tanzim edildi okundu, doğruluğu taraflarca kabul edildikten sonra birlikte imzalanarak bir örneği ilgiliye verildi. .../.../2014

Uzlaşma Kom.Başkanı Üye Üye Mükellef

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
..... GELİRLER BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı :
Konu : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA DAVETİYESİ

Hakkınızda düzenlenmiş bulunan ekteki vergi inceleme raporuna istinaden, adınıza tarh edilecek vergi-vergiler ile kesilecek cezalara ilişkin uzlaşma talebinizin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine uygun şekilde ve süresi içinde yapılmış olduğu anlaşılmıştır.

Uzlaşma görüşmesi aşağıda belirtilen yer ve zamanda yapılacaktır. Bu toplantıya, gösterilen yer, tarih ve saatte bizzat katılmanız veya resmi vekaletinizi haiz vekilinizin katılması icap etmektedir.

Bu davete icabet etmediğiniz takdirde uzlaşma temin edilmemiş sayılacaktır. Bu taktirde, adınıza tarhedilecek vergiler ve kesilecek cezalar konusunda, bundan sonraki safhalarda da hiçbir uzlaşma komisyonu nezdinde uzlaşma talebinde bulunmanız kanunen mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini tebliğen rica ederim.

.....
Vergi Denetmeni

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN YAPILACAĞI	
YER	
TARİH	
SAAT	

EKLİ RAPORLAR		TARHEDİLECEK VERGİLER VE KESİLECEK CEZALAR			
Rapor Tarihi	Rapor Numarası	Vergi Nev'i	Dönemi	Tarh Edilecek Vergi	Kesilecek Ceza

