

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA
UZLAŞMANIN KANUNİLİK İLKESİNE GÖRE İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
FARUK SERDAR NİŞANCI**

GAZİANTEP – 2019

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA
UZLAŞMANIN KANUNİLİK İLKESİNE GÖRE İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
FARUK SERDAR NİŞANCI

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ İBRAHİM METİN AYCİL

GAZİANTEP – 2019



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE YÜKSEK LİSANS KABUL VE ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Faruk Serdar NİŞANCI tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşmanın Kanunilik İlkesine Göre İncelenmesi” başlıklı tez, 30/04/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Görevi

Unvanı, Adı ve Soyadı

İmzası:

Kurumu/Üniversitesi

Jüri Başkanı

Dr. Öğr. Üyesi Metin AYCİL

Tez Danışmanı

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Jüri Üyesi

Dr. Öğr. Üyesi Zeynep ÖZGÜNER

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Jüri Üyesi

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet AYTEKİN

Gaziantep Üniversitesi

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mazlum ÇELİK
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşmanın Kanunilik İlkesine Göre İncelenmesi” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 30/04/2019



Faruk Serdar NİŞANCI

ÖNSÖZ

Bu çalışma, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesesinin daha etkin ve verimli şekilde uygulanmasına katkı sağlamak amacıyla yapılmıştır. Bu kapsamda, uzlaşma sistemi, kanunilik ilkesine göre incelenmiştir.

Tez çalışmamın her aşamasında emeği olan, bana yol ve sabır gösteren, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Metin AYCİL hocama teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Öğrenim hayatım boyunca, büyük fedakârlıklarla bana destek olan anneme ve babama teşekkürü bir borç bilirim. Tez çalışma süreci de dâhil hiçbir zaman desteğini benden esirgemeyen eşim Sedef NİŞANCI'ya da desteği için teşekkür ederim.

Gaziantep, 2019

Faruk Serdar NİŞANCI

ÖZET

Vergi, kamu harcamalarının karşılığı olarak devletin vatandaşlarından topladığı maddi değerlerdir. Vergilemenin nasıl ve ne oranda yapılacağı devletlerin ortaya çıkışından, modern hukuk devletine geçişe kadar her dönemde tartışma konusu olmuştur. Vergilemenin kanuniliği ilkesi, vergilerin; anayasaya ve kanunlara dayanması gerektiğini ifade eder. Bu ilke modern hukuk devletleri tarafından benimsenmiştir. Türk Vergi Hukuku'nda da vergilemenin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Vergilemede uyuşmazlıklar, yargı yolu ile giderildiği gibi idari çözümlerle de giderilebilir. Uzlaşma, idari çözüm yollarından birisidir. Uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarından birisi olan uzlaşma, sıklıkla başvuru olan idari bir çözüm yoludur. Bu çalışmamızda, bazı Batılı ülke uzlaşma uygulamalarından da bahsedilmiştir. Ayrıca Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşmanın tarihi gelişimi, amacı, kapsamı, uygulaması ve yasal dayanakları araştırılmıştır. Türk Vergi Hukuku'nda yer alan uzlaşmanın, yeniden ele alınarak vergilemenin kanuniliği ilkesine aykırı olan uygulamalarına son verilmelidir.

Anahtar kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergilemenin Kanuniliği İlkesi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.

ABSTRACT

Tax is the material value that the state collects from its citizens in return for public expenditures. The matter of how and which rating will be applied is a debate in every period from the emergence of states to the transition to the modern state of law. The principle of lawfulness of taxation means that taxes must be based on the constitution and the laws. The principle of taxation legality means that taxes must be based on the constitution and laws issued by the legislature. This principle has been adopted by modern law states. In Turkish Tax Law, the principle of the legality of taxation is adopted. In taxation, disputes can be resolved by administrative remedies as well as through judicial remedies. Compromise is one of the administrative remedies. Compromise one of the administrative remedies for resolving disputes, is a frequently used administrative solution. In this study, some of compromises in Western countries are discussed. Also the historical development, purpose, scope, application and legal basis of compromises in Turkish Tax System have been investigated. Compromise in the Turkish Tax Law should be reconsidered and its practices contrary to the lawfulness of taxation should be terminated.

Keywords: Tax, Tax Dispute, The Principle of Taxation Legality, Compromise Before Assessment, Compromise After Assessment.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	ix
GRAFİKLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ.....	1
TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİLEMENİN KANUNİLİK İLKESİ	3
1.1. Vergi ve Vergileme İlkesi Kavramı	3
1.2. Vergilemede Kanunilik İlkesi	4
1.2.1. Vergilemede Kanunilik İlkesinin Tarihi Gelişimi	5
1.2.2. Türk Vergi Hukuku'nda Kanunilik İlkesinin Gelişimi	7
1.2.2.1. Anayasa Öncesi Dönemde Vergilemede Kanunilik İlkesi	7
1.2.2.2. Anayasa Sonrası Dönemde Vergilemede Kanunilik İlkesi	7
1.3. Vergilemede Kanunilik İlkesinin Anlam ve Fonksiyonu.....	8
1.4. Türk Vergi Hukuku'nun Asli Kaynaklarına Göre Kanunilik İlkesi.....	9
1.4.1. Türk Vergi Hukuku'nda Anayasa'nın Yeri	10
1.4.2. Türk Vergi Hukuku'nda Uluslararası Antlaşmaların Yeri.....	11
1.4.3. Türk Vergi Hukuku'nda Kanunların Yeri.....	12
1.4.4. Türk Vergi Hukuku'nda Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'nin Yeri.....	13
1.4.5. Türk Vergi Hukuku'nda Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Yeri	14

1.4.6.	Türk Vergi Hukuku'nda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının Yeri.....	16
1.4.7.	Türk Vergi Hukuku'nda Düzenleyici Genel Tebliğlerin Yeri	16
1.5.	Türk Vergi Hukuku'nun Yardımcı Kaynaklarına Göre Kanunilik İlkesi	17
1.5.1.	Türk Vergi Hukuku'nda Tüzüklerin ve Yönetmeliklerin Yeri	17
1.5.2.	Türk Vergi Hukuku'nda Sirkülerin ve Özelgelerin (Muktezaların) Yeri	18
1.5.3.	Türk Vergi Hukukunda Örf ve Adet.....	18

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA	20
2.1. Vergi Uyuşmazlığı	20
2.2. Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi.....	21
2.2.1. Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşmanın Tarihi Gelişimi	22
2.2.1.1. 205 Sayılı Kanun ile 1963 Yılında Yapılan Düzenleme	22
2.2.1.2. 485 Sayılı Kanun ile 1964 Yılında Yapılan Düzenleme	23
2.2.1.3. 2365 Sayılı Kanun ile 1980 Yılında Yapılan Düzenleme	23
2.2.1.4. 3239 Sayılı Kanun ile 1985 Yılında Yapılan Düzenleme	23
2.2.1.5. 4008 Sayılı Kanun ile 1994 Yılında Yapılan Düzenleme	24
2.2.1.6. 4369 Sayılı Kanun ile 1998 Yılında Yapılan Düzenleme	24
2.2.1.7. 4444 Sayılı Kanun ile 1999 Yılında Yapılan Düzenleme	24
2.2.1.8. 5736 Sayılı Kanun ile 2008 Yılında Yapılan Düzenleme	25
2.2.1.9. 7103 Sayılı Kanun ile 2018 Yılında Yapılan Düzenleme	25
2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	26
2.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	26
2.3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamına Girmeyen Vergi ve Cezalar.....	27
2.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Şartları	27
2.3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Oluşumu ve Yetki Sınırları.....	28
2.3.3.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları	29

2.3.3.1.1.	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	30
2.3.3.1.2.	Vergi Dairesi Müdürlüğü (VDM) Uzlaşma Komisyonu	31
2.3.3.1.3.	Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu	32
2.3.3.2.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları ...	32
2.3.3.2.1.	Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	32
2.3.3.2.2.	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	33
2.3.3.3.	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu.....	33
2.3.3.4.	Merkezî Uzlaşma Komisyonu	34
2.3.4.	Uzlaşma Komisyonlarının Sekretarya Hizmeti	34
2.3.5.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi.....	34
2.3.5.1.	Uzlaşma Talebine Başvuru Hakkı Olanlar ve Başvuru Şekli.....	34
2.3.5.2.	Uzlaşma Talebinde Başvuru Süresi	35
2.3.6.	Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Görüşmesine Davet.....	36
2.3.6.1.	Uzlaşma Talebinde Ön İnceleme.....	36
2.3.6.2.	Uzlaşma Görüşmesine Davet.....	37
2.3.6.3.	Uzlaşma Gününün Ertelenmesi	37
2.3.7.	Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları.....	37
2.3.7.1.	Uzlaşmanın Sağlanması (Uzlaşmaya Varılması)	37
2.3.7.2.	Uzlaşmanın Sağlanamaması (Uzlaşmanın Vaki Olmaması)	38
2.3.7.3.	Uzlaşmanın Temin Edilememesi	39
2.3.8.	Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava	39
2.3.9.	Uzlaşma ve Ödeme Zamanı	40
2.3.10.	Uzlaşma Sonuçlarına İlişkin Veriler	41
2.3.10.1.	Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Verileri.....	41
2.3.10.2.	Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Verileri	43
2.3.10.3.	Türkiye Geneli Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Verileri.....	44
2.4.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	49

2.4.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	49
2.4.1.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Girmeyen Vergi ve Cezalar.....	49
2.4.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin Şartları.....	50
2.4.3.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları Oluşumu ve Toplanması.....	50
2.4.3.1.	Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu.....	50
2.4.3.2.	İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu	51
2.4.3.2.1.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu.....	51
2.4.3.2.2.	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu.....	52
2.4.3.3.	Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu.....	52
2.4.4.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Sekretarya Hizmeti.....	52
2.4.5.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi.....	53
2.4.5.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Başvuru Hakkı Olanlar ve Başvuru Şekli.....	53
2.4.5.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Başvuru Süresi.....	53
2.4.6.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmesine Davet	54
2.4.7.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Tespiti	54
2.4.8.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Davetine Uyulmaması veya Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi	55
2.4.9.	Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	55
2.4.10.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Toplantıya Katılabilecekler.....	55
2.4.11.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları.....	56
2.4.11.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanması (Uzlaşmaya Varılması).....	56
2.4.11.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması (Uzlaşmanın Vaki Olmaması).....	57
2.4.11.2.1.	Komisyonun Teklifinin Sonradan Kabul Edilmesi.....	58

2.4.11.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesi	58
2.4.12. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava.....	59
2.4.13. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Ödeme Zamanı	59
2.4.14. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Sonuçlarına İlişkin Veriler.....	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI BATILI ÜLKELERDE VERGİ UZLAŞMA MÜESSESESİ..... 63

3.1. Almanya Vergi Uzlaşma Müessesesi	63
3.1.1. Almanya ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması	64
3.2. Fransa Vergi Uzlaşma Müessesesi	65
3.2.1. Fransa ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması	66
3.3. İngiltere Vergi Uzlaşma Müessesesi	67
3.3.1. İngiltere ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması	68
3.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergi Uzlaşma Müessesesi	69
3.4.1. Amerika ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması.....	71
3.5. Vergi Uzlaşma Müessesinin Ülkeler Bazında Karşılaştırılması	72

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 74

SONUÇ..... 74

KAYNAKÇA 78

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. VDB Kurulan İllerde Yetki Sınırlarına Göre Uzlaşma Komisyonları	30
Tablo 2. VDB Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları	30
Tablo 3. VDM Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları	31
Tablo 4. İl Merkezleri Dışında VDM Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları	32
Tablo 5. Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları	32
Tablo 6. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları	33
Tablo 7. Defterdarlıklara Bağlı VDM ve Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları	33
Tablo 8. Merkezi Uzlaşma Komisyonu TSU Sonuçları (2012-2016)	42
Tablo 9. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu TSU Sonuçları (2012-2016)	43
Tablo 10. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2012-2016)	45
Tablo 11. 2016 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	46
Tablo 12. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012-2016)	61
Tablo 13. Ülkeler Bazında Uzlaşma Konusu Edilen Vergi ve Cezaların Karşılaştırma	73
Tablo 14. Yargı Yoluna Gitmeden Uzlaşma Talebinde Bulunma Şartı (Ülkeler Bazında)	73

GRAFİKLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Grafik 1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu TSU Oranları (2012-2016)	42
Grafik 2. VD Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu TSU Oranları (2012-2016)	44
Grafik 3. Türkiye Geneli Uzlaşma Komisyonları TSU Oranları (2012-2016)	45
Grafik 4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranları (2012-2016)	62

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GT	: Genel Tebliğ
IRS	: Amerikan İç Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service)
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSU	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VDK	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDM	: Vergi Dairesi Müdürlüğü
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Vergi, en genel tanımıyla devletlerin kamu harcamalarını karşılamak üzere kişilerden ve gelir elde eden kuruluşlardan topladığı ekonomik değerleri ifade eder.

Vergiler, günümüzde ekonomi ve sosyal güvenlik gibi alanlarda maliye politikası araçları olarak kullanılsa da devletlerin halen en önemli gelir kaynaklarını oluşturmaktadır.

Devletler ve yönetim erkini elinde bulunduran otoriteler, kamu harcamalarının finansmanını ilk bakışta vergi dışı gibi görünen borçlanma ve para basma gibi bazı gelirlerle karşılayabilirler. Bu yollarla elde edilen gelirleri daha sonra toplanan vergiler ile geri ödemek veya finanse etmek durumunda kalırlar. Buradan da anlaşılacağı üzere devletlerin vergi dışı gibi görünen gelirleri de aslında vergiden başka bir şey değildir.

Vergiler, devletlerin otorite gücüne dayanır ve cebri olarak tahsil edilir. Bu durum, vergi gelirlerinin elde edilmesine ilişkin bazı düzenlemelerin yapılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Bu kaçınılmazlığın en temel sebebi, devlet-birey ilişkilerinin zaman içerisinde birey lehine değişmesidir. Bu değişiklikler, devletleri vatandaşlarından topladıkları vergiler için bir düzenlemeye itmiştir. Devletler bu düzenlemeleri ya anayasalarında ya da ilgili kanunlarında yapmışlardır.

Anayasalar veya kanunlar, vergi ilişkisinin borçlu taraf olan mükellef ile alacaklı taraf olan devlet için bağlayıcıdır. Devletlerin daha fazla gelir elde etme isteğine karşın mükelleflerin de daha az vergi verme arzuları, verginin tarafları arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Bu ihtilafların çözümü ise yargı süreci ya da idari yollarla mümkün olmaktadır.

Türkiye’de vergiler, esas olarak beyana dayalı tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Vergi mükelleflerinin, verginin konusuna giren ancak beyan dışı bıraktıkları veya eksik beyan ettikleri gelirleri olabilir. Mükelleflerin beyan dışı bıraktığı gelirlerinin olduğu vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde, ikmalen (tamamlayarak), re’sen (kendiliğinden) ve idarece tarh (vergi borcunun idarece hesaplanması) yollarından birisine gidilir. Mükelleflerin beyanları dışında yapılan bu tarhiyatlar, idare ile mükellef arasında ihtilafa neden olabilir.

Uzlaşma, vergi borcunun ortadan kaldırılmasını veya azaltılmasını sağlayan vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından birisidir.

Bu çalışmamızın amacı; Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesini, vergilemenin kanunilik ilkesi açısından incelemektir. Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesesi incelenirken, bazı Batılı ülkelerde uygulama örnekleri bulunan vergi uzlaşma müesseseleri de karşılaştırmalı olarak incelemektir. Bu incelemeler ve karşılaştırmalar sonucunda ortaya çıkan farklılıklara dayanılarak, Türk Vergi Sisteminde yer alan uzlaşma müessesesine yönelik bazı önerilerde bulunulacaktır.

Çalışmamız hazırlanırken, Türk Vergi Sisteminde yer alan uzlaşma müessesesi ile vergilemenin kanunilik ilkesinin dayanaklarını oluşturan mevzuat ve kanun hükümlerinden yararlanılmıştır. Araştırmanın yöntemi olarak; uzlaşma müessesesi ile kanunilik ilkesi hakkında yürürlükteki kanun hükümlerinden yararlanma ve literatürdeki farklı görüşlere yer verilmesi şeklinde belirlenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; öncelikle vergi ve vergilemenin kanunilik ilkesi kavramına ve tarihi gelişimlerine kısaca değinilecektir. Ardından, Türk Vergi Sistemi'nde kanunilik ilkesinin dayanakları üzerinde durulacaktır.

İkinci bölümde; Türk Vergi Hukuku'nda yer alan uzlaşma müessesinin ortaya çıkışını, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın konularını ve işleyişini, vergi mevzuatına göre inceleyeceğiz. Ayrıca vergi idaresi tarafından yayınlanan vergi istatistikleri ve faaliyet raporlarına göre uzlaşma miktarları ve uzlaşma oranları incelenecektir.

Üçüncü bölümde; bazı Batılı ülkeler vergi uzlaşma müesseselerine kısaca değinilerek Türkiye uzlaşma müessesesi ile karşılaştırılmaları yapılacaktır.

Sonuç bölümünde ise uzlaşma müessesesinin kanunilik ilkesine göre değerlendirilmesi yapılacak ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİLEMENİN KANUNİLİK İLKESİ

1.1. Vergi ve Vergileme İlkesi Kavramı

Türk Dil Kurumunu göre vergi; “Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para.” olarak ifade edilmektedir. Klasik maliyecilerden Fransız Gaston Jaze; vergiyi, kamu giderlerini karşılamak üzere cebri ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülük olarak ifade eder (Çomaklı ve Doğruyol,2008:3).

Bu tanımlar ışığında vergi, devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak kamu hizmetlerinin bedelini karşılamak üzere herkesten ödeme güçleri oranında, karşılıksız olarak topladıkları ekonomik değerler olarak ifade edilebilir.

Devlet-birey ilişkileri, günümüz toplumlarında demokratik gelişmelerin de etkisiyle bireyler lehine değişmiştir. Bu değişim, devletlerin egemenlik haklarına dayanan vergileme haklarına da yansımıştır. Dolayısı ile günümüzde, vergilerin salınmasından tahsiline kadar birçok konuda klasik vergileme yöntemlerinin çok ötesine geçilmektedir. Vergi gelirlerinin tahsilinde, cebri tahsilattan vazgeçmek mümkün değildir. Bununla birlikte demokratikleşme hareketlerinin etkisiyle ve hukuk devleti anlayışına geçişle birlikte devletler, vergi bilinci oluşturacak ve vergiye olan gönüllü uyumu artıracak vergi tahsil yöntemleri geliştirmektedir.

Devletlerin yönetim şekillerinin değişmesi ve demokratikleşme hareketleri, tarihten günümüze vergileme ilkelerini de değiştirmiştir. Günümüz dünyasında devletlerin yönetim biçimleri, hukuk devleti sistemine evrilmiştir. Hukuk devletinde, yönetim erkinin bütün eylem ve işlemlerinde kanunlara bağlı kalması beklenmektedir.

Geçmişten günümüze gelişmiş toplumların hemen hepsinde, devletlerin vergi gelirlerini nasıl ve ne kadar tahsil edeceği tartışma konusu olmuştur. Bu tartışmalar, vergileme ilkelerinin doğmasını beraberinde getirmiştir.

Felsefi anlamda vergileme ilkesi, İbn-i Haldun'un 1377 yılında kaleme aldığı Mukaddime adlı eseriyle tartışılmaya başlanmıştır. İbn-i Haldun'a göre vergi; dürüstlük, adillik ve eşit kurallara göre hiç kimseyi dışarda bırakmadan ve en önemlisi de kimsenin ödeme gücünü aşmayacak şekilde alınmalıdır (Bakar, vd., 2013:64).

Ekonomik anlamda vergileme ilkesi denildiğinde, klasik iktisatçı Adam Smith tarafından 1776 yılında ortaya konan ve günümüzde de halen geçerliliğini koruyan temel vergileme ilkeleri akla gelmektedir. Bunlar; vergilemenin adalet ilkesi, belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkeleridir. Ancak, bu ilkelerin vergilemeden beklenen bütün fonksiyonları yerine getirmesi mümkün olmamaktadır (Pehlivan,2006:156).

Vergileme ilkeleri, ekonomik-sosyal düzendeki değişimler veya vergi kurumunun amaç ve hedefine göre zaman içerisinde değişiklik gösterebilir. Bu değişimler, her çağa ve ülkeye göre de farklılık gösterebilmektedir. Vergilemede bazı hedeflere ulaşmak için kullanılan ilkeler, başka hedefler için geçerli olmayabilir. Bazı durumlarda ilkeler arası çatışmalar da olabilir (Gökbunar, 1988:2).

Ekonomik sistemdeki değişikliklerin ve yorum farklılıklarının da etkisi ile vergileme ilkelerine yenileri eklenebilir veya vergileme ilkelerinin tasnifinde değişiklikler olabilir. Bu ilkeler, özellikle hukuk normları bakımından genişletilebilir. İletişim çağının ve küreselleşmenin etkisiyle klasik ilkelerin yerine vergilemede yeni ilkeler benimsenecektir. Bununla birlikte, vergilemede yöntem arayışları da hızla devam edecektir.

1.2. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Vergiler, uygarlık tarihi boyunca çeşitli adlar ve biçimlerde neredeyse bütün devletlerde var olmuştur. Vergiler, genel olarak kamu giderlerini finansa etmek için kullanılsa da sosyal ve ekonomik bazı hedeflere ulaşmak için mali politika aracı olarak da kullanılırlar. Dolayısı ile vergiler her dönemde önemini korumuştur. Vergilerin toplum üzerinde ekonomik, sosyal ve siyasi etkileri bulunmaktadır. Maliye politikası aracı olarak kullanılan vergilerin, kamu harcamalarının finansmanının yanında sosyal ve ekonomik bazı hedefleri de bulunmaktadır. Hedeflenen bu amaçlara ulaşmak için yapılan vergileme, bazı ilkelerinin doğmasını ve gelişmesini beraberinde getirmiştir. Verginin kanuni olması ilkesi, W. Gerloff ve F. Neumark tarafından vergileme ilkeleri arasında sınıflandırılmıştır (Öz, 2004:76).

Vergilemede kanunilik ilkesi, verginin konulmasından sonraki aşamalarda yapılan bütün düzenlemelerde kanuna dayanmasını öngörmektedir. Kanunilik ilkesi, keyfi uygulamaların önlenmesinde etkili olduğu kadar belirsizlikleri de ortadan kaldırmaktadır. Bu yönüyle, verginin tarafları arasında sağlıklı bir iletişimin kurulmasında önemli rol oynamaktadır. Verginin konulmasından uygulanmasına kadar vergiye vücut veren; mükellef,

konu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisna ve ödeme gibi bütün unsurların kanunla düzenlenmiş olması gerekmektedir. Vergiler, devletlerin egemenlik güçlerine dayanılarak konulmaktadır. Neredeyse bütün ülkelerin anayasalarında vergilerin konuyla koyulacağı hüküm altına alınmıştır. Vergilerin kanunlara dayanılarak konulması, keyfiliğin engellenmesi bakımından oldukça önemlidir (Akdoğan, 2009:206-207).

Verginin kanuniliği ilkesinin, verginin tarafı olan devletleri ve mükellefleri etkileyen yönleri vardır. Mükelleflerin iradelerinin temsilcisi olan yasama organı, vergilerin keyfi olarak konulmasına engel olduğu gibi konulan vergilerin devlet tarafından cebri de olsa tahsiline yönelik düzenlemeleri de yapmaktadır. Yasama, yürütme ve yargı erklerinin tümü üzerinde etkili olan kanunilik ilkesi, kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergileme yetkisini yasama organına vermiştir. Yasama ve yürütme erklerinin genellikle iç içe olduğu parlamenter sistemlerde de vergileme yetkisi yasama organına aittir (Nur: 2014:39).

Vergilemenin kanunilik ilkesi ile vergilemenin hukukiliği ilkesi birbirine yakın kavramlar olarak görülmekle birlikte birbirinden farklı anlamlar taşımaktadırlar. Vergilemenin kanunilik ilkesi, vergilerin kanunlara dayanmasını yani; olanı ifade eder. Vergilemenin hukukiliği ise kanunla koyulan verginin diğer hukuk kurallarına uygunluğunu; kısaca, olması gerekeni ifade eder (Öz, 2004:62).

1.2.1. Vergilemede Kanunilik İlkesinin Tarihi Gelişimi

Vergileme, tarihsel süreç içerisinde ele alındığında devlet kavramı ile ortaya çıkmış bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilemenin sınırlarının şekillenmesi ise demokratikleşme hareketleri ile başlatılmış ve anayasal bir çerçeveye oturtulmuştur. Bu bölümde, vergileme ilkesinin tarihsel sürecine kısaca değineceğiz (Gerçek vd., 2014:84).

Devletler ve uygarlıklar tarihi boyunca vergileme yetkisinin sınırlandırılması için birçok mücadele verilmiştir. Demokratikleşme hareketleri ile temel hak ve özgürlük mücadelelerinin temelinde, vergileme yetkisinin sınırlandırılması isteği olduğu söylenebilir. Bu mücadelelerin sonucunda, 1215 yılında İngiltere’de Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ilan edilmiştir. Böylece vergileme yetkisinin sınırlandırılması yönünde ilk adımın atılması sağlanmıştır (Özdağ, 2015:6).

Devlet yöneticilerinin sınırsız ve keyfi vergileme yetkilerinin sınırlandırılması yönünde atılan bu adım, aynı zamanda parlamentoların yasama yetkilerinin de temelini oluşturmaktadır. Magna Carta Libertatum ile ilk defa yazılı olarak ortaya konulan kanunilik ilkesi, günümüz anayasal düzeninin de en önemli basamağı olmuştur. Parlamantonun onayı olmaksızın (Temsilsiz vergi olmaz) vergileme yapılamayacağı, demokratikleşme hareketlerinde de önemli bir anayasal ilke haline gelmiştir. Bu fermanda; “Yasalar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile feodal beylerden oluşan bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla zorla toplanamaz” denilerek kralın vergileme yetkisi, din adamları ve soylular lehine sınırlandırılmıştır (Vatansever Öztürk, 2015:4817-4818).

Magna Carta ile kralın vergileme yetkilerini sınırlamaya yönelik atılan ilk adım sonrasında, 1628 yılında Haklar Dilekçesi (Petition Of Rights) ve 1689 tarihinde Haklar Bildirgesi (Bill Of Rights) ile vergilemenin kanunilik ilkesi kalıcı hale gelmiştir. Haklar Dilekçesi ile parlamantonun onayı alınmadan konulan vergisel yükümlülöklere uymayanları, kralın cezalandırmasının hukuksuz olduğu hükümlerine yer verilmiştir (Gerçek vd., 2014:85).

“Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi” olarak da ifade edilen “Virginia Haklar Bildirgesi” 1776 yılında ilan edilmiştir. Söz konusu bildirmede “...kendi rızası ya da seçtiğı temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz...” (Canaktan’dan [2015] aktaran Özdağ, 2015:12) denilerek vergilemenin kanuni yapılması gerektiğı ilan edilmiştir. Bu bildirme, vergilemenin kanuniliğı ilkesinin tarihi gelişimi adına önemli bir adımdır (Özdağ, 2015:11-12).

Vergilemenin kanuniliğı ilkesinin önemli dayanak noktalarından bir diğeri de “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’dir.” Fransız İhtilali’nden sonra 1789 yılında ilan edilen bu bildirgenin 14. maddesinde “Bütün vatandaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gereklerini belirlemek, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır.” denilerek vergilemede kanunilik ilkesine vurgu yapılmıştır (Vatansever Öztürk, 2015:4819).

Tarihi gelişmeler gösteriyor ki vergileme yetkisinin sınırsız olması, toplumlar üzerinde baskılara neden olduğı gibi toplumsal olayları da beraberinde getirmektedir. Demokrasilerin ve hukuk devletlerinin gelişiminde, vergilemenin kanuniliğı ilkesi önemli bir yere sahiptir.

1.2.2. Türk Vergi Hukuku'nda Kanunilik İlkesinin Gelişimi

1.2.2.1. Anayasa Öncesi Dönemde Vergilemede Kanunilik İlkesi

Türk Vergi Sistemi'nde, Osmanlı Devleti döneminde, 1808 yılında imzalan "Sened-i İttifak" ile padişahın yetkilerine bazı alanlarda sınırlama getirilmiştir. Bu sınırlamalardan bir tanesi de vergileme alanında getirilen sınırlamadır. Köylülere ve fakirlerden alınacak vergilerde adaletli olunacağı ve yeni konulacak vergilerde, ayanlardan alınacak görüşlere uyulacağı kararlaştırılmıştır. Bu gelişme Türk Vergi Sistemi'nde vergilemenin kanuniliği olarak nitelendirilebilecek ilk adımdır (Gerçek vd., 2014:87).

"Gülhane Hatt-ı Hümayunu" olarak da bilinen "Tanzimat Fermanı" 1839 yılında padişah tarafından tek taraflı olarak yayımlanmıştır. Ferman, vergilerin ödeme gücü nispetinde alınması ve keyfi vergi alınmaması hükümleri getirmiştir. Devletin mali sistemi açısından da önemli değişikliklerin yapıldığı bu ferman, vergilemenin kanuniliği ilkesini benimsemeye en yakın fermanıdır (Vatansever Öztürk, 2015:4832).

Vergilerin, Müslüman halk ve Müslüman olmayan halk arasında farklı oranlarda uygulandığı gerekçesiyle 1856 yılında padişah tarafından "Islahat Fermanı" ilan edilmiştir. Bu ferman ile herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması, vergilemede sınıf ve mezhep ayrımı yapılmaması hükmü yer almıştır. Bu yönüyle "Islahat Fermanı" kanunilik ilkesinin yanında eşitlik ilkesine de vurgu yapmıştır (Özdağ, 2015:16).

1.2.2.2. Anayasa Sonrası Dönemde Vergilemede Kanunilik İlkesi

İlk Türk Anayasası olma özelliğini taşıyan ve 1876 yılında yürürlüğe giren Kanun-i Esasi'de Tanzimat ve Islahat fermanları ile ilan edilen vergileme ilkelerine Anayasa'da yer verilerek vergilemenin kanuniliği açıkça düzenlenmiştir. Bir dönem askıya alınan Anayasa'nın tekrar yürürlüğe girmesiyle, meclis daha güçlü hale gelmiştir. Bunun sonucu da "Temsilsiz vergi olmaz." ilkesi, dolayısı ile vergilemenin kanuniliği ilkesinin benimsenmesine devam edilmiştir (Gerçek vd., 2014:88-89).

Osmanlı Devleti'nden sonra Türkiye Cumhuriyeti dönemine geçişte savaş şartlarının da etkisi ile 1921 yılında yürürlüğe konulan ve 23 maddeden oluşan Anayasa'da, vergileme yetkisine ve vergilemenin kanuniliği ilkesine ilişkin açık bir hüküm bulunmuyordu. Cumhuriyet döneminin gerçek manada ilk anayasası, 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye

Kanunu'dur. Bu kanunun 85. maddesi ile vergilerin ancak kanunla konularak alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece kanuna dayandırılmadan vergi alınamayacağı yani vergilemenin kanuniliği ilkesi, Cumhuriyet döneminin ilk anayasasında yer almıştır (Vatansever Öztürk, 2015:4835).

1961 yılında yürürlüğe konulan Anayasa'nın 61. maddesi "Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur." diyerek vergilemenin kanuniliği ilkesini benimsemiştir. Vergilerin ancak kanunla konulacağını belirten 1961 Anayasası'nda, vergilerin kaldırılması veya değiştirilmesi hakkında bir hükme yer verilmemiştir (Tekbaş, 2010:175).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin halen yürürlükte olan son anayasası, 1982 tarihli anayasadır. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde, vergilerin konulmasının, değiştirilmesinin veya kaldırılmasının kanunla yapılacağı ifade edilmiştir. Anlaşıldığı üzere 1982 Anayasası'nda da vergilemede kanunilik ilkesi benimsenmiştir. Daha sonraki bölümde, 1982 Anayasası ve vergilemede kanunilik ilkesi üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

1.3. Vergilemede Kanunilik İlkesinin Anlam ve Fonksiyonu

Vergilemede kanunilik ilkesinin anlamı, vergileme yetkisinin temsile dayanmasını; yani vergileme yetkisinin yasama organında olmasını ifade eder. Vergileme yetkisinin yasama organında olması tek başına anlamlı olmayabilir. Kanunilik ilkesinin alt yapısını oluşturan ve onu destekleyen başkaca anayasal hükümlerin benimsenmesi ile kanunilik ilkesi bir anlam kazanmış olur. Bir yönüyle kanunilik ilkesi, demokratik hukuk devleti anlayışının benimsendiği yönetim sistemlerinde bir anlam ifade eder. Çalışmamızın bu bölümünde Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre vergilemenin kanunilik ilkesinin anlamı ve fonksiyonu üzerinde duracağız. (Öz, 2004:103).

Vergileme ve vergi tahsili, devletin yönetim şeklinden başlayarak bireylerin temel hak ve hürriyetlerine kadar birçok konu ile ilişkilidir. Bunun etkisiyle vergilemenin kanuniliği birçok anayasal ilke ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgilidir. Bu durum Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da kendine yer bulmuştur. Anayasa'nın başlangıç hükümlerinde "Millet iradesinin mutlak üstünlüğü, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğu" ifade edilmiştir. Anayasa'nın 2. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti, ...başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir." denilmektedir. Anayasa'nın

6. maddesinde “Egemenlik, kayıtsız şartsız milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasa’nın koyduğu esaslara göre yetkili organları eliyle kullanır.” denilmiştir. Anayasa’nın 7. maddesinde, “Yasama yetkisi, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez.” denilmiştir. Anayasa’nın 11. maddesinde “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasa’ya aykırı olamaz.” denilmiştir. Anayasa’nın Vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” denilmiştir. Anayasa’nın 87. maddesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; ... Anayasa’nın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir” denilmiştir. Anayasa’nın 125. maddesinde “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” denilmiştir. Anayasa’nın 104. maddesinde “Cumhurbaşkanı devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanı’na aittir.” denilmiştir. Anayasa’nın 8. maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa’ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” denilmiştir. Kanunilik ilkesi, Anayasa’nın ilgili hükümleri ile güvence altına alınmıştır (Öz, 2004:104).

Anayasa, sadece vergi ödevini düzenleyen 73. madde ile değil, diğer maddeleri ile de vergilemenin kanunilik ilkesini desteklemiştir.

Vergileme, yasama organı tarafından kanunla yapılmakla birlikte yürütme erki tarafından yerine getirilir. Anayasa’nın 125. maddesindeki “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmü ile kanunilik ilkesi anlam kazanmıştır. Kanunilik ilkesi, yürütme ve yasamaya ilişkin anayasal hükümlerin varlığı ile anlamlı hale gelmiştir.

Vergilerin kanunlara dayanmasını sağlayan kanunilik ilkesi, verginin matrahı, oranı ve ödeme zamanı gibi mükelleflerin vergi ile ilgili tüm işlemlerinin anayasal güvence altına alınmasını sağlamıştır. Böylece kanunilik ilkesinden beklenen fonksiyon da yerine getirilmiştir.

1.4. Türk Vergi Hukuku’nun Asli Kaynaklarına Göre Kanunilik İlkesi

Çalışmamızın bu bölümünde, hukuk normları çerçevesinde Türk Vergi Hukuku’nda vergilemenin kanunilik ilkesinin temelini ve dayanak noktalarını oluşturan vergilemenin asli kaynaklarını inceleyeceğiz.

Türk Vergi Hukuku'nda, verginin konusu ve miktarı gibi yeni bir hüküm ortaya koyan kaynaklar asli (emredici) kaynaklar olarak ifade edilebilir (Öz, 2004:81).

Türk Vergi Sistemi'nde kanunilik ilkesinin dayanağını oluşturan ve normlar hiyerarşisi olarak da nitelendirebileceğimiz bu kaynaklar sırasıyla;

- Anayasa,
- Uluslararası Antlaşmalar,
- Kanunlar,
- Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri,
- Anayasa Mahkemesi İptal Kararları,
- İçtihadı Birleştirme Kararları,
- Genel Tebliğler.

1.4.1. Türk Vergi Hukuku'nda Anayasa'nın Yeri

Kavram olarak anayasa; bir devletin yönetim biçimini, örgütlenişini, temel organlarını, organlar arasındaki ilişkileri ve bireyle devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen üstün hukuk kuralları bütünü olarak tanımlanabilir (Özbudun, 2003:3).

Bu tanıma ve Anayasa'ya göre kanunlar Anayasa'ya aykırı olamazlar. Vergilemenin temel kaynağı da Anayasa'dır. Vergi ödevi, yürürlükte bulunan 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel Hak ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının dördüncü bölümünde, "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığı altında yer almıştır. Anayasa'nın 73. maddesinde:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Bu maddede, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek, vergilemenin kanuniliği ilkesine Anayasa'da açık bir

şekilde yer verilmiştir. Vergilemenin kanunilik ilkesi, temel bir ilke olarak Anayasa’da yerini almıştır. Anayasa, bu hükmü ile vergilemede keyfi davranmanın önüne geçmiştir. Böylece, yürütme organının isteğe bağlı yükümlülük getirmesinin önüne geçmiştir. Bu hükümle, vergi mükellefleri anayasal güvence ile koruma altına almıştır (Mutluer, 2011:28).

Vergilemede kanunilik ilkesi, genel ifade tarzı olmaktan öte, vergi ile ilgili tüm hususların kanunla düzenlenmesi gerektiğini ifade eder. Sadece dar kapsamda vergiyi değil, vergi benzeri mali yükümlülükler hakkında yapılacak düzenlemenin de kanunla yapılması gerektiğini belirtir. Verginin mükellefi, konusu, matrahı, oranı, tarifesi, indirimi, istisnası ve muafiyeti gibi vergilemeye ilişkin bütün konuların kanuna dayanması, kanunilik ilkesinin gereğidir (Mutluer, 2011:28).

1.4.2. Türk Vergi Hukuku’nda Uluslararası Antlaşmaların Yeri

Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin etkileri ile günümüzde uluslararası vergi antlaşmaların yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Uluslararası sermaye hareketliliğinin her geçen gün artarak devam etmesi, bazı problemleri beraberinde getirmiştir. Uluslararası vergi kaçakçılığı, kara para aklama, vergi rekabetleri ve vergiden kaçınma gibi nedenlerin yanı sıra, çifte vergilemenin önlenmesi gibi nedenler, uluslararası işbirliği yapılmasını önemli hale getirmiştir. Ülkelerin, bu sorunların çözümünde tek başına kararlar alması veya kanuni düzenlemeler yapması, yeterli olmamaktadır (Çelikkaya ve Bişgin, 2012:91).

Milletlerarası antlaşmaları uygun bulma Anayasa’da düzenlenmiştir. Anayasa’nın 90. maddesinin birinci fıkrasında, “Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.” denilmektedir. Bazı antlaşmalarda meclisin onaylamayı, kanunla uygun bulmasını gerektirmemektedir. Bu istisnalar, Anayasa’nın 90. maddesinde yer alan hükümlere dayanmaktadır. Türklerin diğer ülkelerdeki mülklerine dokunmayan, devlet maliyesine bir yük getirmeyen, ticari, ekonomik ve teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yıldan az olan antlaşmalar, yayımlanması ile yürürlüğe girebilirler. Yine aynı maddenin beşinci fıkrasında “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.” denilmektedir. Maddenin dördüncü fıkrasında “Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.” denilmektedir. Türkiye, bu anayasal hükümler çerçevesinde, seksene yakın ülke ile

gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilemeyi önleme antlaşması yapmıştır (Mutluer, 2011:30-31).

Bu yönüyle, uluslararası antlaşma hükümleri hem vergi kanunları bakımından bağlayıcıdır hem de kanunlardan daha üst konumdadırlar. Devletler, egemenlik haklarına dayanan vergileme yetkilerinin bir kısmını veya tamamını uluslararası antlaşmalar ile diğer bir ülkeye devredebilmektedirler. Bu antlaşmalar her ne kadar vergi kanunlarının uyumlulaştırılması, bilgi alışverişinin sağlanması, çifte vergilemenin önlenmesi, vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi kabul edilebilir gerekçelere dayansa da vergileme yetkisinin devredilmesi, egemenlik hakkının devredilmesi demektir. Bu antlaşmaların yapılmasında karşılıklılık ilkesine ve egemenlik hakkının sınırlanmamasına dikkat edilmelidir (Öz, 2004:93).

1.4.3. Türk Vergi Hukuku'nda Kanunların Yeri

Kanunlar, vergi hukukun asli kaynaklarındandır. Kanun yapma yetkisi, çoğunlukla anayasalarda belirlenmektedir. Hukuk devletlerinde bu yetki, genellikle parlamentolara verilmiştir. Anayasa'nın 7. maddesinde, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğu ve Türk Milleti adına kullanılan bu yetkinin devredilemez olduğu hüküm altına alınmıştır. Kanunların nasıl yapılacağı ise Anayasa'nın 88 ve 89. maddelerinde düzenlenmiştir. Buradan hareketle, Anayasa'nın yetkili kıldığı merci tarafından çıkarılan yazılı, sürekli, soyut ve genel hüküm ifade eden hukuk kuralı metinleri, kanun olarak kabul edilir. Vergi hukukunun asli kaynağı olan kanunlar, normlar hiyerarşisinde Anayasa ve uluslararası antlaşmalardan sonra gelen en önemli vergi hukuku kaynağıdır (Gözler, 2008:146-154).

Anayasa'nın 73. maddesinde, vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulup kanunla değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği hüküm altına alınarak vergilemenin kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Vergilerin, sadece verginin kanunilik ilkesine uygun davranmak için kanunla konulması yeterli olmamaktadır. Kanun ile getirilen yükümlülükte, verginin temel unsurları olan mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme ve zaman aşımı gibi unsurların açıkça düzenlenmesi gerekmektedir (Özdağ, 2015:40).

Vergi kanunlarının çıkarılması, usul ve esasları, diğer kanunlarla aynı özellikleri taşımaktadır. Kanunların sürekliliği bakımından, vergi kanunlarını diğer kanunlardan ayıran bazı özellikler vardır. Vergi kanunlarının, bütçe kanunu ile sıkı bir ilişkisi vardır. Bilindiği üzere kamu gelirlerinin toplanmasına ve harcama yapılmasına, bütçe kanunları ile izin verilmektedir.

İlgili yıl merkezi yönetim bütçe kanununun C cetvelinde (Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Gelirlerinin Dayandığı Temel Hükümler) yer almayan vergi kanunları, o yıl için uygulanamayacaktır. Dolayısı ile kanun yürürlükten kalkmasa da ilgili yılda uygulanması mümkün olmamaktadır (Nur, 2014:48).

Kanunların ne zaman yürürlüğe gireceği, çoğunlukla son dan bir önceki maddelerde belirtilir. Bu konuda bir hüküm bulunmaması halinde kanunlar, Resmi Gazete’de yayımlandığı günü takip eden 45 gün sonra yürürlüğe girer (Gözler, 2008:149).

1.4.4. Türk Vergi Hukuku’nda Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri’nin Yeri

Türkiye Cumhuriyeti yönetim sistemi, 16.04.2017 tarihinde yapılan halk oylamasının kabul edilmesi ile değişmiştir. 21.01.2017 tarih 6771 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile parlamenter yönetim sisteminden, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmiş oldu. 24.06.2018 tarihinde gerçekleşen Cumhurbaşkanlığı ve Milletvekili Genel Seçimi sonuçlarının kesinleşmesinin ardından da 09.07.2018 tarihinde halk tarafından seçilen Cumhurbaşkanı görevine başlamıştır. Böylece, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçiş tamamlanmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçişle birlikte, Anayasa’nın 8. maddesinden “Bakanlar Kurulu” ibaresi metinden çıkarılmıştır. İlgili madde, “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasa’ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” şeklinde değiştirilmiştir. Anayasa’nın 91. maddesinde düzenlenen Kanun Hükmünde Kararname (KHK) yetkisi de yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan düzenlemeye göre, KHK’lar ve Bakanlar Kurulu Kararları ile yapılan düzenlemelerin yerini Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri almış oldu. Böylece, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Türk Vergi Hukuku’nun asli kaynakları arasında yerini almıştır.

Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisiyle ilgili konularda, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkarabilir. Cumhurbaşkanı’nın kararname çıkarma yetkisi, Anayasa’nın 104. maddesinin 17. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, “Anayasa’nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.” denilmektedir. Anayasa’da özellikle kanunla düzenlemesi öngörülen konularda da Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunla düzenlenmiş bir konuda Kararnamesi çıkarılması halinde kanun hükümleri geçerli olur. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nden sonra aynı konuda Türkiye

Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kanun çıkarması halinde kararname kendiliğinden geçersiz olur (Yıldırım:2017:14).

Anayasa'nın ikinci kısmının dördüncü bölümünün siyasi haklar ve ödevler bölümünde yer alan 73. maddesinde, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü yer almaktadır. Vergilemenin kanunilik ilkesinin dayanağı olan bu maddeye ve Anayasa'nın 104. maddesine göre, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile vergi ve benzeri mali yükümlülükler, kararname ile konulamaz, değiştirilemez veya kaldırılamaz.

Olağanüstü hal ilan etme yetkisi, Anayasa'nın 119. maddesi ile Cumhurbaşkanına verilmiştir. Cumhurbaşkanı, olağanüstü hallerde ve olağanüstü halin gerekli kıldığı zorunluluk durumlarda, 104. maddenin 17. fıkrasındaki ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamaları bağı olmaksızın kararname çıkarabilir. Bu kararnameler Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girerler. Savaş ve mücbir sebeple TBMM'nin toplanamaması halleri dışında, olağanüstü hal döneminde çıkarılan kararnameler üç ay içerisinde TBMM'de görüşülerek karara bağlanır. Aksi hallerde, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri kendiliğinden yürürlükten kalkar (Yıldırım:2017:14-15).

Olağan dönemlerde, vergi ve benzeri yükümlülükler Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile düzenlenemezken, olağanüstü hallerde vergilemenin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olarak yürütme erkine kararname ile düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetki, olağanüstü halen gerekli kıldığı haller ve konularla sınırlandırılmıştır. Olağanüstü hal dönemlerinde de kanunilik ilkesine sadık kalınmaya çalışılmıştır.

1.4.5. Türk Vergi Hukuku'nda Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Yeri

Anayasa Mahkemesi iptal kararları, diğer hukuk normları gibi Türk Vergi Hukuk Sistemi'nde de önemli bir yere sahiptir. Anayasa Mahkemesi iptal kararları, vergi hukukunun bağlayıcı ve asli kaynaklarından. Bazı hallerde Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. Yukarıda açıklandığı üzere Uluslararası Vergi Antlaşmaları ile olağanüstü hal ve savaş dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'ne, Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılamaz. Bunlara ilişkin hükümler Anayasa'nın 148. maddesinde düzenlenmiştir (Mutluer, 2011:35).

Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının düzenlendiği, Anayasa'nın 153. Maddesine göre;

- Anayasa Mahkemesi kararları kesin olup iptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz,

- Anayasa Mahkemesi, bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin bir bölümünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareket ederek yeni bir uygulamaya başlatacak şekilde hüküm veremez,

- İptal kararları, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte iptal kararına konu olan kanun, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve TBMM İç Tüzüğü veya bunların hükümleri yürürlükten kalkar. Anayasa Mahkemesi iptal kararları yayımlandığı tarihten itibaren bir yılı geçmemek üzere iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi, ayrıca belirleyebilir.

- İptal kararının yürürlüğe giriş tarihinin ertelenmesi halinde TBMM, kanun boşluğunu dolduracak yeni yasa teklifini öncelikli görüşerek karara bağlar.

- Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi iptal kararları yasama, yürütme, yargı ve bütün idari makamlar ile gerçek ve tüzel kişileri bağlar.

- Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümez.

Anayasa'nın 150. maddesine göre; kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'nin, TBMM İç Tüzüğü'nün veya bunların bazı madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla;

- Cumhurbaşkanı,
- TBMM'de en fazla üyesi bulunan iki siyasi parti gurubu,
- TBMM üye tam sayısının en az beşte bir üyesi,

Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkına sahiptirler.

Anayasa Mahkemesi'nin kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'nin, TBMM İç Tüzüğü'nün Anayasa uygunluğunun denetimini yapması, hem Anayasa'nın üstünlüğünün hem de hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Anayasa'ya uygunluk denetimi, vergilemede kanunilik ilkesini güvence altına alan başka bir anayasal düzenlemedir (Öz, 2004:98).

1.4.6. Türk Vergi Hukuku'nda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının Yeri

Gerek adli yargıda, gerekse idari yargıda, alt mahkemelerde veya mahkemelerin dairelerinin verdiği kararlar arasında birliğin sağlanması görevi, üst mahkemelerdedir. Üst mahkemelerin kararlar arasında birlik sağlamak amacıyla verdikleri kararlara, içtihadı birleştirme kararları denir. İdari yargıda bu görev Danıştay'dadır. İçtihadı Birleştirme Kurulu, Danıştay Kanunu'nun 18. ve 39. maddesine göre, Danıştay Başkanı, Başsavcı, Başkan Vekilleri, Dava Daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Danıştay Başkanı'nın işi havale edilmesi üzerine, Başsavcı'nın da görüşü alınarak ilgili kararlar görüşülerek, içtihatların birleşmesine karar verilir (Öz, 2004:99).

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulları'nın ve Danıştay Dava Daireleri'nin kendi verdikleri kararlar arasında veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında farklılıklar bulunduğunun tespit edilmesi halinde ya da daha önce birleştirilen içtihatlarda değişiklik yapılmasının gerekli görülmesi hallerinde, içtihadın birleştirilmesi gereği ortaya çıkar. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, ilgili mevzuatlar çerçevesinde, içtihatların birleştirilmesine veya değiştirilmesine karar verir. İçtihadı birleştirme kararları, hem Danıştay için hem de diğer idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri için uyulması zorunlu kaynak niteliğindedir (Mutluer, 2011:35).

Benzer konularda farklı kararların olması, kanunilik ilkesini zedeleyeceğinden, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları, uygulama birliğinin sağlanması bakımından oldukça önemlidir.

1.4.7. Türk Vergi Hukuku'nda Düzenleyici Genel Tebliğlerin Yeri

Türk Vergi Hukuku'nun asli kaynaklarından bir tanesi de düzenleyici genel tebliğlerdir. Düzenleyici genel tebliğler, kanunların Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye dayanılarak, bakanlığın bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılmaktadır. Düzenleyici genel tebliğleri, bağlayıcı genel tebliğler ve bağlayıcı olmayan gelen tebliğler olarak ikiye ayırmak gerekmektedir (Özdağ, 2015:45).

Vergi hukuku normu olarak bağlayıcı genel tebliğler, kanunların Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye dayanarak çıkarılan genel tebliğlerdir. Bağlayıcı olmayan genel tebliğler ise kanunları yorumlayıcı, yol gösterici ve uygulamanın nasıl yapılacağını göstermek amacıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı tebliğler olarak tanımlanabilir.

Bağlayıcı olmayan genel tebliğler, Bakanlığı bağlasa da mükellefleri ve yargı kuruluşlarını bağlamazlar (Mutluer, 2011:34).

Vergilemenin kanuniliği ilkesi gereği, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bu genel tebliğler, kanunlarda verilen yetkinin çerçevesinde çıkarılmalıdır. Bu tebliğler, kanun hükümlerinin açıklanmasına, kanun hükümleri ile ilgili usul ve esasları belirlemeye yönelik olmalıdır. Bu tebliğlerle; verginin konusu, matrahı, oranı, tarhı, tahakkuku, tahsili ve zamanaşımı gibi vergilemeye yönelik düzenlemelerin yapılması, vergilemenin kanunilik ilkesine aykırı olacaktır. Genel tebliğlerin çıkarılmasında kanunilik ilkesine aykırı davranılmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir (Tosuner ve İnneci, 2018:14).

1.5. Türk Vergi Hukuku'nun Yardımcı Kaynaklarına Göre Kanunilik İlkesi

Çalışmamızın bu bölümünde, vergi hukuku bakımından özellik ifade eden yönetmelikler, sirküler ve muktezalar ile örf ve adetler, vergilemenin kanuniliği ilkesi bakımından ele alınacaktır.

Türk Vergi Hukuk Sistemi'nde ikincil kaynak olarak da kabul edilen yardımcı kaynaklar, vergilemeye ilişkin yeni yükümlülük getirmeyen, yeni bir vergi ihdas etmeyen, verginin matrah ve oranı gibi vergi unsurlarında değişiklik yapmayan düzenlemelerdir. Bu kaynaklar, sadece mevcut düzenlemeleri açıklayan ve düzenlemelerin uygulama biçimlerini gösteren kaynaklardır. Türk Vergi Hukuku'nun yardımcı kaynakları; tüzükler, yönetmelikler, özelemler (Muktezalar), sirkülerler, genelgeler, genel yazılar, doktrinler, örf ve adetler olarak sayılabilir (Çelik, 2003:25).

1.5.1. Türk Vergi Hukuku'nda Tüzüklerin ve Yönetmeliklerin Yeri

Kanunların soyut nitelikte olmaları ve kanunlarda ayrıntılı metinlere yer verilememesi nedeniyle kanunların uygulanma şekilleri hakkında ayrıntılı açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tür açıklamalar için tüzük çıkarma yetkisi yürütme organına verilmiştir. Anayasa'nın 115. maddesinde düzenlenen tüzükler, 21.01.2017 tarih 6771 sayılı kanunun, 16.04.2017 tarihinde yapılan halk oylaması ile kabul edilmesinin ardından yürürlükten kaldırılmıştır.

Türk Vergi Sistemi'nde yardımcı kaynak olarak kabul edilen yönetmelikler, Anayasa'da verilen yetkiye dayanılarak, yürütme organı tarafından çıkarılır. Anayasa'nın 124. maddesine göre yönetmelik çıkarma yetkisi, Cumhurbaşkanı'na, bakanlıklara ve kamu tüzel kişiliklerine verilmiştir. Hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete'de yayımlanacağı kanunla düzenlenir. Yönetmelikler; Cumhurbaşkanlığı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri tarafından görev alanlarına giren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'nin uygulanmasını sağlamak amacıyla çıkarılır. Bu yönetmelikler, kanunlara ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'ne aykırı olamazlar.

Vergi kanunlarının karmaşık ve teknik ağırlıklı olmaları nedeniyle uygulamada kolaylık sağlaması bakımından çok sayıda yönetmelik çıkarılmıştır. Bu yönetmeliklerin, kanunlara aykırı olmaması gerekmektedir. Kanunlara aykırı olarak çıkarılan yönetmeliklerle vergi konulması halinde, konulan verginin kaldırılması yargı organlarına başvurularak talep edilir (Mutluer, 2011:34).

1.5.2. Türk Vergi Hukuku'nda Sirkülerin ve Özelgelerin (Muktezaların) Yeri

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi ile mükelleflere, vergi durumları ve vergilemeye ilişkin tereddüt ettikleri hususlarda, uygulamanın nasıl olacağı hususunda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan yazılı olarak görüş isteme hakkı tanınmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen yazılı izahata "mukteza" denilmektedir. Bu terim daha sonra özelge olarak Türkçeleştirilmiştir (Doğrusöz; 2005:26).

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenilen izahat taleplerini özelge ile cevaplayabileceği gibi benzer durumda olan bütün mükelleflerin durumlarına açıklık getirmek ve uygulamaya yön vermek için sirküler de çıkarabilir.

Vergilemede uygulama birliği sağlamaya yönelik olarak çıkarılan sirküler, özelgelere kıyasen kanunilik ilkesini daha az zedelemektedir. Bu yönüyle sirküler vergi hukukunun asli kaynağı olma niteliği taşımaktadır (Öz, 2004:102).

1.5.3. Türk Vergi Hukukunda Örf ve Adet

Örf ve adetler, toplumda genel kabul görmüş ve uyulması zorunlu sayılan geleneklerdir. Örf ve adetler yazılı hukuk kuralları değildir. Bir hukuk kuralı olmayan örf ve adetler, daha çok özel hukuk için geçerli olmaktadır. Vergi hukuku kamu hukuku içerisinde önemli bir yere

sahiptir. Vergi hukukunda, örf ve adetlere göre vergilemenin yapılması, kanunilik ilkesini zedeleyecektir. Kanunlarda açık şekilde düzenlenen hükümler çerçevesinde örf ve adet hukukundan yararlanılabilir. Türk Vergi Hukuk Sistemi'nde çok az yerde örf ve adetlere atıf yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin örf ve adetlere dayanılarak tesis edilen hukuki işlemleri iptal ettiği de görülmektedir (Mutluer, 2011:37).



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA

Uzlaşmanın olabilmesi ancak uyumsuzluğun ortaya çıkmasıyla mümkündür. Vergi hukukunda yer alan uzlaşmanın ne olduğunu anlamak için önce vergi uyumsuzluğu kavramını açıklamak gerekmektedir.

2.1. Vergi Uyumsuzluğu

Vergi idarelerinin vergileri tam ve zamanında tahsil etme isteği, buna karşılık mükelleflerinde daha az vergi ödeme isteği, idare ve mükellefleri sık sık karşı karşıya getirir. Kısaca vergi uyumsuzlukları, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusunu kişiler arasında, vergi kanunlarının uygulanması neticesinde ortaya çıkan vergi borcu veya cezaları gibi hüküm doğuran işlemlerdeki görüş ayrılıklarıdır (Hatipoğlu, 2007:86).

Vergi idarelerinin hazineci yaklaşımla hareket ederek vergi kanunlarını dar manada yorumlamaları, buna karşılık mükelleflerin de daha az veya hiç vergi ödememe isteği ile hareket etmeleri bu uyumsuzlukları arttırmaktadır (Aksoy, 2010:91).

Vergi uyumsuzlukları, vergi kanunlarının uygulanmasındaki her aşamada ortaya çıkabilir. Vergileme süreçlerinde, vergi mükellefleri ile alacaklı idare arasında bir ihtilaf meydana geldiğinde mükellefler, bu ihtilafın çözümü için idari yollara veya vergi yargısına yoluna başvurabilirler (Egeli ve Dağ, 2012:135).

Söz konusu uyumsuzlukları, yargı yoluna başvurmadan barışçıl yollarla nihayete erdirmek mümkündür (Şenyüz, 2005:190). Uzlaşma ve vergi hatalarını düzeltmenin yanı sıra, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah müesseseleri vergi ihtilaflarının idari çözüm yolları olarak kabul edilir (Yıldız ve Bostan 2017:109).

Vergi uyumsuzlukları, sadece devleti gelir kaybı açısından etkilememektedir. Aynı zamanda gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerini de etkileyen yönleri vardır (Biniş, 2013:17).

Yargı yoluna başvurmanın maliyetli olması ve yargılama sürelerinin uzun olması, verginin tarafları için öncelikle zaman ve emek kaybı olarak görülür. Vergi uyumsuzluklarının uzlaşma, pişmanlık veya cezada indirim yollarından biriyle idari yollarla çözülmesi taraflara bazı avantajlar sağlar. Alacaklı idarenin, birkaç yıl sonra belki hiç tahsil edemeyeceği veya

kısmen tahsil edeceği vergiyi, indirimli de olsa hemen tahsil etme imkânı, mükellefin ise davayı kaybetmesi durumunda ceza ile birlikte faiz ödemek zorunda kalması, tarafları idari çözüm yollarına yönlendirmektedir (Kızılot ve Taş, 2013:142).

İdari çözüm yollarından en önemlisi, uyuşmazlığın idari aşamada barışçıl yollarla çözümlenmesine imkân veren, tarafların bazen ödün verdiği bazen de avantaj sağladığı vergi uzlaşmasıdır (Armağan, 2007:166).

2.2. Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi

Sözlük anlamına göre uzlaşma, karşıtlar arasındaki görüş ayrılıklarının veya anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlamak olarak tanımlanır (TDK, 2017).

Başka bir ifadeyle uzlaşma, bir ya da daha çok kişi arasında mevcut veya daha sonra ortaya çıkabilecek muhtemel anlaşmazlıkları, karşılıklı taviz vermek yoluyla giderme durumunu ifade eder (Umdü, 2008:207).

Bu açıklamalar ışığında vergi hukukumuzda yer alan uzlaşma; verginin tarafları arasında ortaya çıkan veya ortaya çıkması muhtemel olan vergi ve ceza miktarı uyuşmazlıklarını, yargı yoluna başvurmadan, birlikte görüşülerek çözüme ulaştırmak şeklinde ifade edilebilir (Özcan, 2015:35).

Uzlaşma, vergi mükellefleri için bir ödev değil, idari çözüm yollarından bir haklarıdır. Bu hakkı kullanıp kullanmamak mükellefin kendi tercihidir. Vergi Usul Kanunu'nun ek 1-12 maddelerinde yer alan uzlaşma, diğer idari çözüm yollarına göre daha ayrıntılı halde düzenlenmiş ve kapsamı daha geniş tutulmuştur. Dolayısı ile uyuşmazlıklarda mükellefler de bu yola sık sık başvurmuştur.

Vergi uzlaşmasında amaç, kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesidir. Aynı zamanda vergi mükelleflerinin yargı süreçlerinde katlanacağı maliyet ve zaman kayıplarının da önlenmesi amaçlanmıştır (Arslan, 2016:342).

Vergi idaresi, cezaların büyük bir kısmını kaldırmakta, vergi aslında da sembolik indirim yapmakta veya hiç indirim gitmemektedir. Mükellefin haklı olduğu anlaşılırsa vergi aslının büyük bir kısmında da indirim gidilebilmektedir. Vergilerin matrah farkları itibarıyla bölünebilmesi durumunda kısmi uzlaşma yoluna da gidilebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının %90'ı uzlaşma yoluyla çözülmektedir (Kızılot ve Taş, 2013:142).

Yabancı hukuk sistemlerinde de görüşme, ön görüşme veya ön anlaşma gibi isimlerle uzlaşmaya benzer veya yakın uygulamalar yer almaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uzlaşma türü bulunmaktadır (Karakoç,2007:665).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin cezalar için henüz tarhiyat yapılmadan önce başvurulabilecek uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin cezaların, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi durumunda başvurulabilecek uzlaşmadır (Arslan, 2016:342).

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma konularının ayrıntılı olarak incelenmesine geçilmeden önce, vergi hukukumuzda yer alan uzlaşma müessesinin tarihi gelişimine kısaca değinmek gerekmektedir.

2.2.1. Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşmanın Tarihi Gelişimi

Vergileme alanındaki ilk usul kanunu, 1949 tarih 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Bugün de hala yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ise 1961 yılında çıkarılmıştır. Her iki usul kanununun ilk hallerinde uzlaşma yer almıyordu (Yavaşlar, 2008:310).

Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma, Almanya'dan esinlenilerek 1963 yılında Türk Vergi Sistemi'ne girmiştir (Karakoç, 2007:665).

2.2.1.1. 205 Sayılı Kanun ile 1963 Yılında Yapılan Düzenleme

Uyuşmazlıkların çözümünde diğer idari yollarından ayrılan ve sorunu beraber çözmeye imkânı veren uzlaşma, Türk Vergi Hukuku'na 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanunla, VUK'da yapılan değişiklik ile (376. Madden sonra Ek 1-10 maddeleri) girmiştir. Söz konusu değişiklik ile vergi uyuşmazlıklarını hızla çözmek, vergi yargısının işini hafifletmek, vergi mükelleflerini hukuki güvenliğe kavuşturmak ve kamu alacağını mümkün olan en hızlı şekilde tahsil etmek amaçlanmıştır. Daha sonra bu gerekçelere, vergi alacağının zaman içerisinde değer kaybetmemesi ve mükelleflerin yargı yolu nedeniyle emek ve gider kaybının engellenmesi de eklenmiştir (Yavaşlar, 2008:310).

2.2.1.2. 485 Sayılı Kanun ile 1964 Yılında Yapılan Düzenleme

Uygulamaya yönelik zaman zaman çıkarılan genel tebliğlerle uzlaşma komisyonlarının yetkileri artırılrsa da 1981 yılına kadar kanun hükümleri aynen korunmuştur. 1981 yılına kadar yapılan tek düzenleme, 485 sayılı kanunun 11. maddesi ile yapılmıştır. Uzlaşma hakkındaki ek 1. maddeye, 6. bent eklenmesi ile yapılan değişikliğe göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ortalama kar haddi ve gider esasına göre tarh olunan vergiler de uzlaşmanın konusuna dâhil edilmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2007:101).

2.2.1.3. 2365 Sayılı Kanun ile 1980 Yılında Yapılan Düzenleme

1 Ocak 1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 1980 yılında 2365 sayılı kanunun 93. maddesi ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Uzlaşma komisyonları düzenleyen VUK'un ek 3. maddenin sonuna yeni fıkra eklenmiştir. Eklenen bu fıkraya göre; mahalli uzlaşma komisyonları için belirlenen sınırları aşan her türlü vergi ve cezalarda uzlaşmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Merkezi Uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir. Bunun dışında uzlaşma hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır (Kalaycı, 2013:65).

2.2.1.4. 3239 Sayılı Kanun ile 1985 Yılında Yapılan Düzenleme

Uzlaşma müessesesinin Türk Vergi Hukuku'na girdiği 1963 yılından sonra en önemli değişiklik, 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle 1985 yılında yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşmayla ilgili hükümlerine, ek 11. madde ile tarhiyat öncesi uzlaşma eklenmiştir. Vergi incelemesi ile tarh edilecek vergilerde ve bunlara istinaden kesilecek cezalarda, taraflara uzlaşma hakkı tanınmıştır (Karakoç, 2007:667).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşmadan iki noktada farklılık gösterir. Birincisi, sadece vergi incelemeleri sonucunda yapılacak tarhiyatları kapsamaktadır. İkincisi de henüz vergi tarh edilmeden, yani borç doğmadan uzlaşma görüşmesi yapılabilecek bir müessesedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönelik usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği ilgili kanun, VUK'un ek 11. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ilk olarak 16.02.1987 gün ve 19734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış ve 01.03.1987'de yürürlüğe girmiştir (Eroğlu ve Eftekin, 2015:238).

2.2.1.5. 4008 Sayılı Kanun ile 1994 Yılında Yapılan Düzenleme

4008 sayılı kanunun 22. maddesinde yapılan düzenleme ile uzlaşmayla ilgili ek madde 1 ve 11’de değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliğe göre kaçakçılık cezalı tarhiyatlar uzlaşma konusu dışına çıkarılmıştır. İnceleme sonrası kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektirecek tespitlerin olması halinde de tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. 1995 yılı başından, 1998 yılı sonuna kadar yapılacak tarhiyatlar sonucunda kesilecek ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezalarında uzlaşma yapılabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007:101).

2.2.1.6. 4369 Sayılı Kanun ile 1998 Yılında Yapılan Düzenleme

Vergi Usul Kanunu’na eklenen ve ek 1-12 maddelerinde düzenlenen uzlaşma hükümlerinde, 4369 sayılı kanunun 18. maddesinde yeni düzenlemelere gidilmiştir. VUK ek madde 1’in kapsamı genişletilirken ek 2,3,4 ve 5 maddeleri ilga edilmiş ve yürürlükten kaldırılmıştır (Öncel vd., 2013:171)

Vergi cezaları, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile uzlaşma konusu dışına çıkarılmıştır. Ayrıca, bu düzenleme ile bazı yenilikler de yapılmıştır. Yapılan yeni düzenlemelerden en önemlisi, kısmi uzlaşmadır. Uzlaşma konusu verginin, matrah farklarının bölünebildiği durumlarda, uzlaşmanın sadece bu bölüme isabet eden tutar üzerinden yapılmasına imkân tanınmıştır. Diğer bir yenilik ise uzlaşmanın sağlanamaması durumunda idarenin nihai teklifinin görüşme tutanağına yazılmasıdır. Bu da mükelleflere dava açma sürelerinin sonuna kadar teklif üzerinde düşünme imkânı getirmiştir. Yapılan diğer bir yenilik ise mükelleflerin uzlaşma görüşmelerinde, bağlı oldukları meslek odasından bir temsilci veya 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubunu bulundurma hakkının tanınmış olmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007:101).

2.2.1.7. 4444 Sayılı Kanun ile 1999 Yılında Yapılan Düzenleme

4369 sayılı yasa ile getirilen hükümlere göre vergi cezaları üzerinden doğrudan uzlaşma yapılamıyordu. Vergi aslındaki değişimler sonucunda, dolaylı yoldan etkilenen vergi cezalarında uzlaşma mümkün olabiliyordu. 1999 yılında 4444 sayılı yasanın 7. maddesiyle yapılan düzenleme ile eskiye dönmüş ve vergi ceza tutarları üzerinde uzlaşma esası geri getirilmiştir. VUK’un 344. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara konu vergi ve cezalar kapsam dışında tutulmuştur (Öncel vd., 2013:219).

Yapılan yeni düzenlemeye göre, vergi aslına göre kesilen vergi ziyayı cezaları ve usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına dâhil edilmiştir. Bununla birlikte VUK'un 359. maddesine göre, hapis cezasını gerektirecek fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek üç kat vergi ziyayı cezaları, hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur (Dolgun, 2014:62).

2.2.1.8. 5736 Sayılı Kanun ile 2008 Yılında Yapılan Düzenleme

5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun, 27.02.2008 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanun ile re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin ihtilafli alacakların uzlaşma yoluyla bir an önce hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu kanunun, VUK'da değişiklik yapan 6. maddesi 08.02.2008 tarihinden geçerli olmak üzere, diğer maddeleri ise yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir (Kalaycı, 2013:65).

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma ile ilgili hükümlerde de değişikliğe gidilmiştir. Kanunun 6. maddesinde yapılan değişiklik ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, ek madde 1 ve 11'de yer alan ibareleri,

(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) şeklinde, değiştirilmiştir.

2.2.1.9. 7103 Sayılı Kanun ile 2018 Yılında Yapılan Düzenleme

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesi ile 213 sayılı VUK'un ek 11. maddesinde değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu değişiklik ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük ezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği 27.03.2018 tarihinden sonra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmaya konu edilemeyecektir.

2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi hukukumuzda tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) ve tarhiyat sonrası uzlaşma (TSU) olmak üzere iki çeşit uzlaşma vardır. Uzlaşma, Türk Vergi Hukuku'na 1963 yılında girdiğinde herhangi bir ayrıma tabi tutulmamıştı. 1985 yılında VUK'da yapılan değişiklik ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın ihdas edilmesi, tarhiyat sonrası uzlaşmayı kendiliğinden ortaya çıkarmış oldu. Genel manada uzlaşmadan kasıt, tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

2.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu, Vergi Usul Kanunu ek madde 1'de belirtilmiştir. Buna göre, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları, uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. (Karakoç, 2007:677).

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin, 1983/3905 esas numaralı, 16.05.1986 tarih ve 1985/1273 sayılı kararına göre; dava konusu yapılan her türlü vergi ve vergi cezasının uzlaşma konusu yapılabileceği belirtilmiştir (Biniş, 2012:76).

Danıştay'ın yukarıda bahsi geçen kararına göre, dava konusu edilebilir özelliği bulunan ihtirazi kayıtlarla verilen beyanlar üzerinden tarh edilen vergi ve cezaların uzlaşma konusu olabileceği kabul edilebilir (Karakoç, 2007:677).

Mükellef tarafından, VUK'un 371. maddesine göre verilen pişmanlık talepli beyannameler ile yasal süresinden sonra verilen beyannameler, şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme alınması halinde, bu beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır (GİB, 2007:17).

VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ziyai cezaları, vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma konusu yapılabilir.

VUK'nu 482 sıra nolu GT'ye göre, "Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine, mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler."

2.3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamına Girmeyen Vergi ve Cezalar

Kaçakçılık suç ve cezaları nedeniyle yapılan tarhiyatlar ve bunlara ilişkin kesilen cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar, uzlaşma kapsamı dışındadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu, vergi ziyayı ve buna ilişkin cezaları oluşturduğundan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına girmemektedir (Bilici, 2011:111).

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16. maddesinde yer alan hükme göre, 01.01.1999 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma yapılabiliyordu. Ancak, 2018 yılında yapılan değişiklik ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmanın kapsamından çıkarılmış oldu.

Ülkemizde, beyana dayalı vergi sistemi olduğundan mükelleflerin kendi beyanları üzerinden tarh olunan ve tahakkuk eden vergiler uzlaşma kapsamı dışındadır. Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre indirim müessesinden yararlanan cezalar uzlaşma kapsamı dışındadır (Hocaoğlu, 2015:499).

VUK ek madde 1'e göre, uzlaşmanın konusuna girecek vergi, resim ve harçları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yetki İçişleri Bakanlığı tarafından kullanılır. Bakanlıklar bu yetkilerini çıkardıkları yönetmeliklerle kullanırlar. Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında olan gümrük ve tekel vergileri uzlaşma kapsamına girmemektedir (Edizdoğan vd., 2007:242).

2.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin Şartları

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmenin ön şartı, yetkili vergi dairesince uzlaşmaya konu olan verginin tarh edildiği veya cezanın kesildiğine ilişkin ihbarnamenin, mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir. Ayrıca, vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatlarda, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış olması gerekir. (Edizdoğan vd., 2007:242).

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmanın şartları VUK ek madde 1'de sayılmıştır. Buna göre:

a-) Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi,

b-) Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin, VUK'un 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının ileri sürülmesi,

c-) Yapılan tarhiyatta veya kesilen cezada, Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yer alan vergi hataları ile bunlar dışında her türlü maddi hata bulunduğu ileri sürülmesi,

d-) Tarh edilen vergi veya kesilen ceza hakkında, idarenin ile yargı kararlarının söz konusu uyumsuzluk için görüş farklılıklarının bulunduğu ileri sürülmesi,

Yukarıda sayılan nedenlerden en az bir tanesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından ileri sürülmesi durumunda, uzlaşma talebinde bulunulabilir (Arslan, 2016:342).

2.3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Oluşumu ve Yetki Sınırları

Vergi Usul Kanunu'nda, uzlaşma ile ilgili usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini, 03.02.1999 tarihinde çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliği ile kullanmıştır. Yönetmelikle, komisyonların oluşumu, yetkileri ve üyelerinin nitelikleri gibi hususlar belirlenmiştir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için yönetmelik çıkarma yetkisi ise İçişleri Bakanlığı'na verilmiştir (Karakoç, 2007:680).

Başkan dâhil üçer kişiden oluşan komisyonlar, uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarlarına göre belirlenir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonları ve vergi dairesi uzlaşma komisyonları olarak kurulan bu komisyonlar, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerini görüşürler (Oktar, 2016:160).

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarında yetki sınırları belirlenirken, tarhiyata konu vergi miktarları dikkate alınır. Yani gelir vergi, kurumlar vergisi, geçici vergi ve fon paylarının aynı vergi veya ceza ihbarnamesi ile tarh edilmesi durumunda, bu vergilerin toplamı değil tarh edilen vergi miktarı dikkate alınır (Arslan, 2016:350).

Yetki sınırları belirlenirken, vergilendirme dönemleri ayrı ayrı dikkate alınacaktır. İki ayrı vergi için tarhiyat yapılması halinde, her bir tarhiyat miktarı ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Tekerrür olması halinde ise tekerrür sonrası miktar dikkate alınarak uzlaşma komisyonu tayin edilecektir (Edizdoğan vd., 2007:252).

Komisyonların uzlaşma yetkileri konu, yer ve miktar itibariyledir. Vergi, resim ve harç miktarları konusunda uzlaşma komisyonlarının yetkilerini Hazine ve Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkili kılınmıştır. Uzlaşılacak vergi zıya cezası konusunda bakanlığa bir yetki verilmemiştir. Dolayısı ile komisyonlar, cezalarda miktar sınırı olmaksızın uzlaşma yapabilirler (Karakoç, 2007:681).

Komisyonlar üyelerin tamamının katılımı ile toplanırlar. Komisyonların başkan veya üyelerinden herhangi birisinin görevinin başında bulunmadığı durumlarda, bu görevlere vekâlet edenler komisyonlara katılırlar. Komisyonda kararlar oy çokluğu ile alınır (Karakoç, 2007:681).

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesi gereğince oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetkileri, 352 sayılı VUK Genel Tebliği (GT) ile yeniden belirlenmiştir. Komisyonların yetkileri, Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB) kurulan ve kurulmayan yerlere göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

2.3.3.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra birimi olan vergi dairesi başkanlıklarının kurulmasına Cumhurbaşkanı karar verir. İki İstanbul'da olmak üzere yirmi dokuz ilde vergi dairesi başkanlığı bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı kurulan iller Tablo 1'de yer almaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları bünyelerinde oluşturulacak komisyonlar, yetki sınırlarına göre dört gruba ayrılmıştır. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlere ait gruplar ve bu gruplara dahil olan iller aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Edizdoğan vd., 2007:250).

Tablo 1. VDB Kurulan İllerde Yetki Sınırlarına Göre Uzlaşma Komisyonları

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

Kaynak: 352 Nolu VUK GT

2.3.3.1.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Uzlaşma komisyonları, başkan dâhil üç üyeden oluşur. Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarında, vergi dairesi başkanı veya kendisini temsile vekil edeceği bir grup müdürü komisyona başkanlık eder. Kalan iki üye, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar ve vergi dairesi müdürleri ile müdürler arasından seçilenlerden oluşur (Oktar, 2016:161).

Vergi dairesi başkanlıkları uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarları aşağıda Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. VDB Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları
(01.01.2010 ve Sonrası)

Vergi Dairesi Başkanlıkları	Uzlaşılabilir Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	3.000.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

Kaynak: 352, 356, 360, 372 ve 393 Nolu VUK GT Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

2.3.3.1.2. Vergi Dairesi Müdürlüğü (VDM) Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları, vergi dairesi müdürünün başkanlığında toplanır. Diğer iki üye, müdür tarafından belirlenen bir müdür yardımcısı ile gelir uzmanı veya şefthen oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde bunların yerine görev yapan memurlardan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinin uzlaşabilecekleri vergi miktarları 352 sayılı VUK GT ile belirlenmiş ve Tablo 3'te gösterilmiştir (Arslan, 2016:350).

Tablo 3. VDM Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları
(15.11.2005 ve Sonrası)

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

Kaynak: Oktar, 2016:162.

Vergi Usul Kanunu'nun 356 sıra nolu Genel Tebliğinde yapılan değişiklik ile il merkezlerinde bulunan vergi dairelerinin uzlaşabilecekleri vergi miktarı yetkileri yeniden belirlenmiştir. Buna göre il merkezlerinde (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde) yer alan vergi dairesi müdürlüklerin yetki sınırları Tablo 4'de gösterildiği şekilde belirlenmiştir (Oktar, 2016:162).

İstanbul ilinin tamamı ile diğer illerin il merkezleri dışındaki vergi daireleri (bağlı vergi daireleri dâhil) için 352 sayılı VUK GT ile belirlenen tutarlara göre işlem yapılmaya devam edilecektir.

Tablo 4. İl Merkezlerinde yer alan VDM Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları (23.02.2006 ve Sonrası)

Vergi Dairesi Başkanlıkları	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	125.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000
Defterdarlıklar	3.000

Kaynak: 356 Nolu VUK GT

2.3.3.1.3. Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu

Bağlı vergi dairelerinde komisyon, mal müdürünün başkanlığında gelir uzmanı veya gelir şefi ve memurlardan oluşur. Mal müdürlüğünde gelir şefi veya gelir uzmanı bulunmadığı durumlarda bunların yerine görev yapan memurlardan birisi üye olur (Arslan, 2016:350).

Tablo 5. Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları (15.11.2005 ve Sonrası)

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

Kaynak: 352 Nolu VUK GT

2.3.3.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları

2.3.3.2.1. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde defterdarlığa bağlı vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Bu yerlerde kurulan uzlaşma komisyonu, defterdarın veya tevkil edeceği bir defterdar yardımcısı başkanlığında toplanır. Diğer üyeler ise gelir müdürü ve vergi dairesi müdürlerinden oluşur (Oktar, 2016:162).

Defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları 352 ve 356 sıra nolu VUK GT’de 200.000TL olarak belirlenmiştir. Bu sınır daha sonra çıkarılan 360 sıra nolu VUK GT’de 50.000TL olarak yeniden belirlenmiştir.

Tablo 6. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları (11.07.2006 ve Sonrası)

	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000

Kaynak: 360 Nolu VUK GT

2.3.3.2.2. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, Vergi dairesi ve mal müdürlüklerinin yetkilerini aşan ancak defterdarlık uzlaşma komisyonları yetkilerinde kalan uzlaşma talepleri, defterdarlık uzlaşma komisyonlarında incelenerek karara bağlanacaktır (Oktar, 2016:164).

Tablo 7. Defterdarlıklara Bağlı VDM ve Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri Vergi Miktarları (23.02.2006 ve Sonrası)

	Uzlaşılacak Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
İl Merkezi Dışındaki VDM	15.000
İl Merkezlerindeki VDM	3.000
Mal Müdürlükleri	3.000

Kaynak: 352 ve 356 Nolu VUK GT Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

2.3.3.3. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ile Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında oluşur. Diğer iki üye de Gelir İdaresi Daire Başkanı, Grup Başkanı, Hukuk Müşaviri veya müdürlerden oluşur. Vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetkileri aşan ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu’nun yetkisi altında kalan uzlaşma taleplerini görüşür. İhtiyaç duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir (Arslan, 2016:351).

Vergi Usul Kanunu'nun 393 sıra nolu Genel Tebliğinde, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 3.000.000TL (29.12.2009 tarihinden sonra) olarak belirlenmiştir. Buna göre vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının ve defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan ve bu tutara kadar olan uzlaşma talepleri, bu komisyonda görüşülerek karara bağlanır.

2.3.3.4. Merkezî Uzlaşma Komisyonu

Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı'nın başkanlığında toplanır. Diğer üyeler, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanı'ndan oluşur. Bu komisyon, mahalli uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının üzerinde olan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulur (Karakoç, 2007:681).

Vergi muafiyeti tanınan, kamuya yararlı dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere yapılan tarhiyatlar için uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun yetkileri içinde kalanlar hariç, miktarına bakılmaksızın vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık uzlaşma komisyonlarınca karara bağlanacaktır (Edizdoğan vd., 2007:252).

2.3.4. Uzlaşma Komisyonlarının Sekretarya Hizmeti

Uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri Uzlaşma Yönetmeliği'nin sekizinci maddesinde düzenlenmiştir. Vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının sekretaryası vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde ise mal müdürlükleri sekretarya hizmetlerini yürütürler. Defterdarlık uzlaşma komisyonlarında bu hizmet gelir müdürlüğü tarafından yürütülürken, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının sekretaryasını, ilgili grup müdürlükleri yapar. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun sekretarya hizmetlerini ise Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı yerine getirir.

2.3.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

2.3.5.1. Uzlaşma Talebine Başvuru Hakkı Olanlar ve Başvuru Şekli

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre uzlaşma talebi, vergi mükellefinin bizzat kendisi veya resmi vekâlete haiz vekili vasıtasıyla yapılır. Tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan vakıf ve cemaatler ile küçüklerin ve kısıtlıların uzlaşma talepleri kanuni temsilcileri aracılığı ile

yapılır. Mükellef adına uzlaşma talebinde bulunan veya mükellefi uzlaşma komisyonunda temsil eden kişinin avukat olma şartı bulunmamaktadır. Mükellef tarafından noterden düzenlenen bir vekâletname yeterli olmaktadır (Karakoç, 2007:681).

Uzlaşma talebinin yazılı olarak ve yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gerekmektedir. Mükellefler dilekçelerini, bağlı buldukları Vergi dairelerine ve doğrudan yetkili uzlaşma komisyonlarının sekretaryalarına verebilirler. Mükellefler, uzlaşma dilekçelerini yetkili komisyonlara posta ile de gönderebilirler. Uzlaşma dilekçesinin, PTT ile iadeli taahhütlü göndermeleri durumunda müracaat tarihi postaya verilmiş tarihi olarak kabul edilir. Uzlaşma dilekçesinin adi posta ile gönderilmesi durumunda başvuru tarihi dilekçenin komisyona geliş tarihi olarak kabul edilir (Kızılot ve Kızılot, 2007:255).

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve ceza tutarının tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre kısmi uzlaşma talebinde bulunulamıyordu. Danıştay 4. Dairesi'nin (14.06.2000 tarih ve Esas No:1999/5635, Karar No:2000/2810) kararı ile bu hüküm iptal edilmiştir. Böylece kısmi uzlaşma da başvuru kapsamına alınmıştır.

Vergi daireleri, sadece re'sen tarhiyatlarda, ihbarnameleri gönderdiği yazıyla birlikte ve herhangi bir taahhüt altına girmeden mükellefleri uzlaşmaya davet edebilirler. Bunun amacı, mükellefleri bilgilendirmek ve oluşabilecek ihtilafları önlemektir (Edizdoğan vd., 2007:246).

Mükelleflerin, uzlaşma taleplerini yazılı olarak yapmaları zorunludur. Uzlaşma dilekçelerinde aşağıdaki bilgilerin bulunmasında yarar vardır (Kızılot ve Kızılot, 2007:262).

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı,
- Bağlı bulunduğu vergi dairesi ve numarası,
- İhbarnamenin tarih ve numarası ile tebliğ tarihi,
- Uzlaşma talep edilen vergi ve cezanın türü, miktarı,
- Uzlaşma talebine dayanak olan durumlar,
- Tarih ve imza.

2.3.5.2. Uzlaşma Talebinde Başvuru Süresi

Uzlaşma taleplerinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükelleflere tebliğ edildiği tarihi takip eden günden başlayarak 30 gün içerisinde dilekçe ile yapılması gerekmektedir.

Uzlaşmaya başvuru süresi ile vergi mahkemesine dava açma süresi aynıdır. Dava açma sürelerini durduran veya kesen haller, uzlaşma talebinde bulunma sürelerini etkilememektedir. Mahkemelerde adli tatil (20 Temmuz- 31 Ağustos) nedeniyle dava açma süreleri de buna dâhildir (Karakoç, 2007:685).

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ile her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) malî tatil uygulanır. Aynı kanununun 2/c maddesine göre de tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme süresi, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

Dolayısı ile uzlaşma talep süreleri, adli tatil günlerine denk gelmesi nedeni ile uzamazken, mali tatil günlerine denk gelmesi nedeniyle, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamaktadır.

2.3.6. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Görüşmesine Davet

2.3.6.1. Uzlaşma Talebinde Ön İnceleme

Uzlaşma talebinin incelenmesi ve uzlaşma görüşmelerinin yapılması hakkında usul ve esaslar, Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile gönderilen uzlaşma talepleri, komisyon sekreteryası tarafından, talebin komisyona intikalinden önce iki yönden incelenir. Birincisi, uzlaşma talebinin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığıdır. İkincisi ise talebin, uzlaşma komisyonunun yetki alanı içinde bulunup bulunmadığıdır.

Sekreteryanın bu ön incelemesi sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde yapılmadığı veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir.

Uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddedildiğine dair yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması halinde, mükellefler söz konusu aykırılığı gidererek yeniden uzlaşma talebinde bulunabilirler. Bu başvurunun 30 günlük uzlaşma talebinde bulunma süresi içinde yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebinin reddedildiğine dair yazının tebliğ edilmesi, uzlaşma talep süresini veya dava açma süresini uzatmamaktadır. Uzlaşma talep etme süresi ile vergi mahkemelerine dava açma süreleri aynı olduğundan, mükellefler uzlaşma taleplerini yenileyebilecekleri gibi uzlaşmadan vazgeçerek, dava açma yoluna da gidebilirler (Edizdoğan vd., 2007:252).

2.3.6.2. Uzlaşma Görüşmesine Davet

Uzlaşma talebinin ön incelemesinden sonra, talebin süresi içinde ve usulüne uygun olarak yapıldığının anlaşılması halinde mükelleflere komisyon sekretaryası tarafından, uzlaşmaya davet yazısı gönderilir. Bu yazı, görüşmenin yapılacağı tarih, yer ve zamanı ile mükellefin uzlaşma görüşmelerine bizzat katılması veya resmi vekâletli vekilini bulundurması, hususlarını içerir. Uzlaşma davetiyesi, VUK hükümlerine göre mükellefe en az 15 gün önceden tebliğ olunur. Tebliğ tarihi ve imzayı taşıyan alındı belgesi, uzlaşma dosyasında konulur. Mükelleflerin talebi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir (Kızılot ve Kızılot, 2007:264).

2.3.6.3. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre, mükellefe bildirilen uzlaşma gününde komisyonun toplanamayacağı anlaşılırsa, yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmeleri bir toplantıda sonuçlanmayabilir. Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen toplantı gününde sonuçlanmaması veya daha ayrıntılı inceleme veya araştırmaya ihtiyaç duyulması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Bu durum komisyon başkan ve üyelerince bir tutanak ile tespit olunur ve imzalanır. Söz konusu tutanak mükellefin uzlaşma dosyasında muhafaza edilir.

2.3.7. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin miktar yönünden belli olmasına karşın, komisyonların uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi aslında ve ceza tutarında ne oranda indirim yapabilecekleri hakkında bir ölçü bulunmamaktadır. (Edizdoğan vd., 2007:253).

Uzlaşma görüşmelerinin sonucunda, uzlaşma sağlanabilir (uzlaşmaya varılması), uzlaşma sağlanamaz (uzlaşmanın vaki olmaması) veya uzlaşma temin edilemez. Bu üç farklı durumun doğurduğu sonuçlar da farklılık göstermektedir.

2.3.7.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Uzlaşmaya Varılması)

Mükellefin veya resmi vekâletini bulduran vekilinin, uzlaşma davetiyesine uyarak uzlaşma görüşmelerine katılması ile uzlaşma görüşmeleri yapılır. Mükellefler bağlı oldukları

meslek odasından veya 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odalarından bir temsilciyi de uzlaşma görüşmelerinde bulundurabilirler. Bu meslek mensupları uzlaşma tutanaklarına imza atamazlar (Oktar, 2016:160).

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşmaya varılması halinde, durum bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanak üç nüsha olarak düzenlenir. Tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya temsilcisi tarafından imzalanır. Bir nüshası mükellefe veya vekiline verilir. Bir nüshası da gerekli işlemler yapılmak üzere, üç gün içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Kalan nüshası uzlaşma dosyasında muhafaza edilir (Arslan, 2016:356).

Vergi Usul Kanunu'nun ek 6. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairesi tarafından derhal yerine getirilir. Ayrıca, mükellefler veya adına ceza kesilenler, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamazlar veya hiçbir merciye şikâyetle bulunamazlar.

Uzlaşmaya varılması sonucunda, uzlaşılan vergi ve cezalar için dava açılmayacağı veya hiçbir merciye şikâyetle bulunulamayacağı esastır. Uzlaşmaya varıldıktan sonra, vergi hatası olduğu gerekçesiyle idareye başvurulması halinde, idarenin inceleme yapma yetkisi vardır. Türk Vergi Hukuku'nda, hatalardan vergi alınmayacağı prensibi vardır. Buradan hareketle, uzlaşma görüşmelerinde hatalı durum dikkate alınmadığı hallerde, söz konusu hata VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilecektir (Biniş, 2012:77-78).

Mükellefler, uzlaşmaya varılan miktar üzerinden ayrıca VUK'un 376. maddesine göre cezada indirme hakkından yararlanamazlar.

2.3.7.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması (Uzlaşmanın Vaki Olmaması)

Mükellef ile idarenin, uzlaşmanın bütün koşullarını yerine getirmelerine rağmen, yapılan görüşmeler sonucunda vergi ve ceza miktarı konusunda bir anlaşma olmayabilir. Bu durum, uzlaşmanın sağlanamaması ve uzlaşma vaki olmaması olarak nitelendirilir.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellefin, komisyonun nihai teklifini dava açma süresinin son günü akşamına kadar kabul

etme hakkı vardır. Bu süre içerisinde komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile komisyona iletirse uzlaşma sağlanmış sayılır (Arslan, 2016:357).

VUK'un ek 9. maddesi hükümlerine göre, uzlaşma talebinde bulunan mükellefler, uzlaşma tutanağını imzalayana kadar, uzlaşmadan vazgeçtiklerini beyan ederek, söz konusu vergi cezaları için VUK'un 376. maddesinden yararlanabilme hakkına sahiptirler.

Uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda mükellefler söz konusu uyuşmazlığı dava konusu edebilirler.

2.3.7.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu, uzlaşmaya varılamaması durumundan farklıdır. Aşağıda sayılan hallerin gerçekleşmiş olması halinde, uzlaşma temin edilememiş sayılır.

- Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine uymaması,
- Mükellefin, komisyonun davetine uyarak uzlaşma görüşmelerine katılması ancak düzenlenen tutanağı imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi.

Bu durumlarda uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, aynı vergi cezaları için yeniden uzlaşma talep edilemez. Uzlaşmanın temin edilemediği hallerde de mükellefler VUK'un 376. maddesine göre indirim talebinde bulunabilirler (Edizdoğan vd., 2007:257).

Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda mükelleflerin, dava açma hakları bulunmaktadır. Dava açma süreleri, uzlaşmanın sağlanamaması durumundaki süreler ile aynıdır (Acınoroğlu, 2009:194).

2.3.8. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava

Uzlaşma talebinde bulunulan vergi ve cezalar aynı zamanda dava konusu edilemez. Uzlaşma talebinden önce açılan davalar da uzlaşma işlemi sonuca bağlanıncaya kadar vergi mahkemelerince incelenmez. Herhangi bir nedenle incelense ve karara bağlansa dahi bu karar kendiliğinden hükümsüz sayılır. Dava konusu edilen vergi ve cezalar için uzlaşmanın sağlanamadığı veya temin edilemediği hallerde, vergi dairesinin bildirim üzerine, durdurulmuş olan dava görülmeye devam eder.

Uzlaşma ve vergi mahkemesine dava açma ile ilgili hükümler VUK'un ek 7. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya, bunlardan birisi üzerinde uzlaşılsa dahi her ikisine karşı dava açılamaz.

VUK'un ek 7. maddesine göre, zamanında ve usulüne uygun olarak yapılan uzlaşma talepleri sonucunda, uzlaşma sağlanamazsa (vaki olmazsa), vergi mahkemelerinde dava açma yoluna gidilir. Bu madde hükmüne göre uzlaşma temin edilemediği hallerde mükellefler dava açma yoluna gidemezler. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun (23.10.1986 tarih ve E.1986/2, K.1896/2) kararına göre, uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda olduğu gibi, uzlaşmanın temin edilemediği hallerde de dava açılabilceği karara bağlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2007:273).

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellefler, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, kendilerine tutanağın tebliğinden itibaren, genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemelerine dava açabilirler. Dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar. 15 günden fazla bir zaman kalması durumunda, vergi davası normal süresi içinde açılabilir. Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda da aynı süreler içerisinde yargı yoluna gidilebilir. (Acınöroğlu, 2009:195).

Tarafların uzlaşmaya varmasından sonra vergi dairesi matrah artırım yoluna gidemez ve yargı yoluna başvurarak uyuşmazlık yaratamaz. İkmalen yapılan tarhiyat sonucunda uzlaşmaya varılan vergiler için ayrıca re'sen tarhiyat da yapılamaz. Uzlaşmanın bütünlüğü olarak ifade edilen bu konu hakkında Danıştay'ın (02.07.1985 tarih, E.1985/5, K.1985/4) İçtihadı Birleştirme Kararı bulunmaktadır (Karakoç,2007:689).

2.3.9. Uzlaşma ve Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve ceza tutarları, VUK ek madde 8'e göre ödenir. Üzerinde uzlaşılan vergi sonucunda tahakkuk ettirilen vergi ve vergi ziyayı cezası ile bunlar için hesaplanan gecikme faizlerinin, zamanında ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır (GİB, 2007:24).

Uzlaşma sağlandığında, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödenme zamanından önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme sürelerinde ödenir. Ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunanlar, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içerisinde gecikme faizi ile birlikte ödenir (Edizdoğan vd., 2007:255).

Uzlaşma sağlanamadığı veya yargı yoluna gidildiği durumlarda, VUK'un 112. ve 368. madde hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 27. maddesinin 8 numaralı bendi hükümlerine göre ödeme yapılır. Buna göre;

- Taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olanlar, taksit sürelerinde ödenir.
- Taksit süreleri geçtikten sonra tahakkuk edenler, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- Tahakkuk süreleri kısmen geçtikten sonra tahakkuk edenler olması durumunda, yalnızca taksit süresi geçenler, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- Ölüm ve benzeri nedenlerle mükellefiyeti ortadan kalkanlar ile memleketi terk edenler hakkında, re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergiler, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde,
- Uzlaşmaya konu edilen vergi ve vergi ziyai cezaları, dava açma süresi bitiminden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir (Arslan, 2016:359).

2.3.10. Uzlaşma Sonuçlarına İlişkin Veriler

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sonuçlarına ilişkin veriler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır. Uzlaşmaya konu vergi ve ceza miktarları ile üzerinde uzlaşmaya varılan, yani mükelleflerin ödemeyi kabul ettikleri vergi ve vergi ceza miktarları, uzlaşma komisyonlarına göre tablolarda gösterilmiştir. Komisyonların uzlaşma oranları da ayrıca grafiklerde gösterilmiştir.

2.3.10.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Verileri

Tablo 8'de Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na ait 2012-2016 yıllarına ait uzlaşma veriler yer almaktadır. Bu verilere göre, 2016 yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonu yapılan 8 adet uzlaşma başvurusunun, 6 adedinde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 268 milyon TL vergi tutarı, uzlaşma sonucunda yaklaşık 58 milyon TL olarak tahakkuk etmiştir. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 341 milyon TL ceza da, uzlaşma sonucunda cezaların tümü üzerinde uzlaşma sağlanmış ve cezalar kaldırılmıştır.

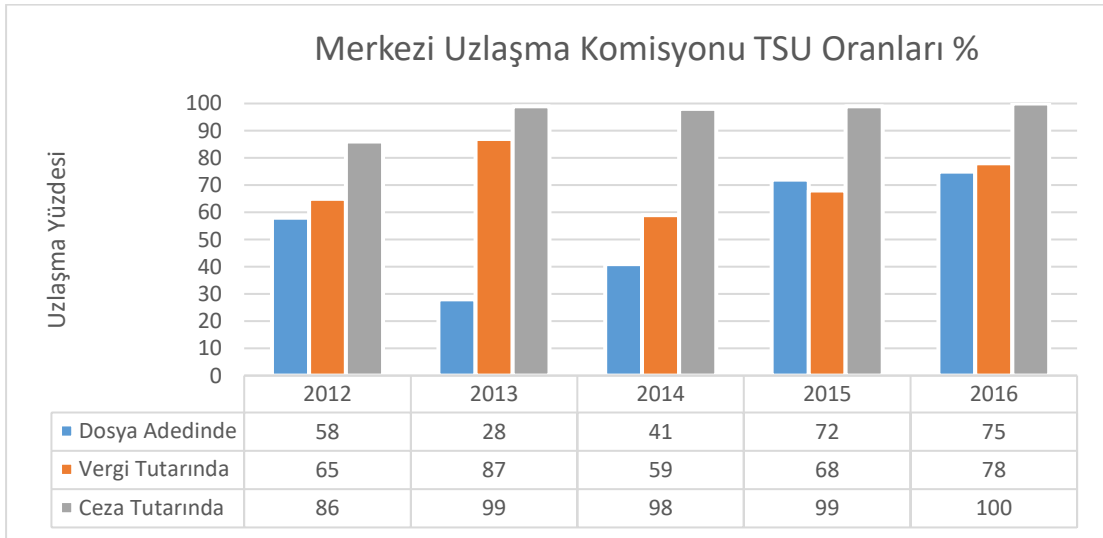
Tablo 8. Merkezi Uzlaşma Komisyonu TSU Sonuçları (2012-2016)

Yılı	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2012	12	7	102.491.674	35.748.387	141.231.911	18.684.773
2013	14	4	78.348.091	10.183.607	111.038.801	1.100.000
2014	34	14	412.071.662	169.501.397	479.382.201	5.184.714
2015	22	16	1.278.100.994	403.600.579	1.477.852.281	6.993.907
2016	8	6	268.766.445	58.690.357	341.575.433	0

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporuna Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yapılan uzlaşma taleplerine göre, komisyonun 2012-2016 yılları arasında dosya adedinde, vergi ve ceza tutarlarına uzlaşma oranları Grafik 1'de gösterilmiştir.

Buna göre dosya adedinde uzlaşma oranları %28 ile %75 arasında değişiklik göstermektedir. Dosya adedine göre en düşük uzlaşma oranı 2013 yılında %28 olarak gerçekleşirken en yüksek uzlaşma oranı 2016 yılında %75 olarak gerçekleşmiştir. Uzlaşmaya konu vergi tutarlarında, uzlaşma oranları ise %59 ile %87 oranlarında gerçekleşirken uzlaşmaya konu ceza tutarlarında bu oran %86'dan başlayıp %100'e kadar çıkmaktadır. Uzlaşmaya konu ceza tutarlarında, en düşük uzlaşma oranı 2012 yılında %86 olarak gerçekleşirken 2016 yılında uzlaşmaya konu cezaların tamamı üzerinde uzlaşmıştır.



Grafik 1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu TSU Oranları (2012-2016)

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporuna Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun, beş yıllık uzlaşma oranlarının aritmetik ortalamasına göre başvuru dosyalarında uzlaşma oranları %55, uzlaşmaya konu vergi tutarlarında uzlaşma oranı %71,4 olarak gerçekleşirken; uzlaşmaya konu ceza tutarlarında uzlaşma oranı %96,4 olarak gerçekleşmiştir.

Beş yıllık aritmetik ortalamaya göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yapılan uzlaşma başvuruları sonucunda, tarh edilen vergi aslının yaklaşık %71'i, tarh edilen vergi cezasının da yaklaşık %96'sı kaldırılarak uzlaşma sağlanmaktadır.

2.3.10.2. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Verileri

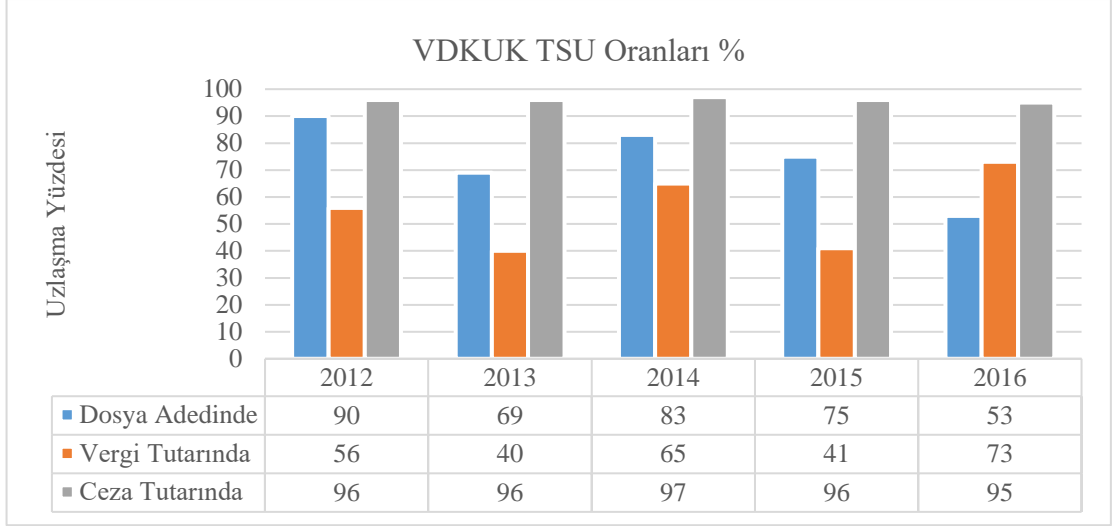
Tablo 9'da Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na ait 2012-2016 yıllarına ait uzlaşma verileri yer almaktadır. Bu verilere göre 2016 yılında Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, yapılan 167 adet uzlaşma başvurusundan, 88 adedinde uzlaşma sağlamıştır. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 192 milyon TL vergi, uzlaşma sonucunda yaklaşık 51 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 266 milyon TL ceza üzerinden yapılan görüşmelerde, söz konusu vergi ceza miktarının 12 milyon TL olması hususunda uzlaşmaya varılmıştır.

Tablo 9. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu TSU Sonuçları (2012-2016)

Yılı	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2012	62	56	35.160.578	15.337.151	52.219.636	1.586.210
2013	92	64	57.960.840	34.956.924	80.481.794	2.474.932
2014	158	131	159.020.276	56.030.702	231.013.160	6.135.589
2015	191	143	87.223.068	51.457.065	126.887.041	3.892.464
2016	167	88	191.845.974	50.963.086	265.819.441	12.913.434

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporuna Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonu'nun 2012-2016 yılları arasında başvuru dosyası üzerinde uzlaşma oranı, vergi ve cezalarda uzlaşma oranı aşağıda Grafik 2'de gösterilmiştir.



Grafik 2. VD Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu TSU Oranları (2012-2016)

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporuna Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun başvuru dosya adedinde uzlaşma oranları %53 ile %90 arasında değişiklik göstermektedir. Uzlaşmaya konu vergi tutarlarında, uzlaşma oranları ise %40 ile %73 oranlarında gerçekleşirken, uzlaşmaya konu ceza tutarlarında bu oran %95 ile %97 arasındadır.

Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonu'nun beş yıllık uzlaşma oranlarının aritmetik ortalamasına göre; başvuru dosyalarda uzlaşma oranları %74, uzlaşmaya konu vergi tutarlarında uzlaşma oranı %55 olarak gerçekleşirken, uzlaşmaya konu ceza tutarlarında uzlaşma oranı %96 olarak gerçekleşmiştir.

Beş yıllık aritmetik ortalamaya göre, Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonu'na yapılan uzlaşma başvuruları sonucunda, tarh edilen vergi aslının yaklaşık %55'i, tarh edilen vergi cezasının da yaklaşık %96'sı kaldırılarak uzlaşma sağlanmaktadır.

2.3.10.3. Türkiye Geneli Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Verileri

Tablo 10'da vergi dairesi başkanlıkları, defterdarlıklar ve vergi daireleri uzlaşma komisyonlarının tamamına ait 2012-2016 yıllarına ait uzlaşma verileri yer almaktadır. 2016 yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu dışında kalan Türkiye geneli uzlaşma verilerine göre, 99.027 adet uzlaşma başvurusundan, 88.707 adedinde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 507 milyon TL vergi,

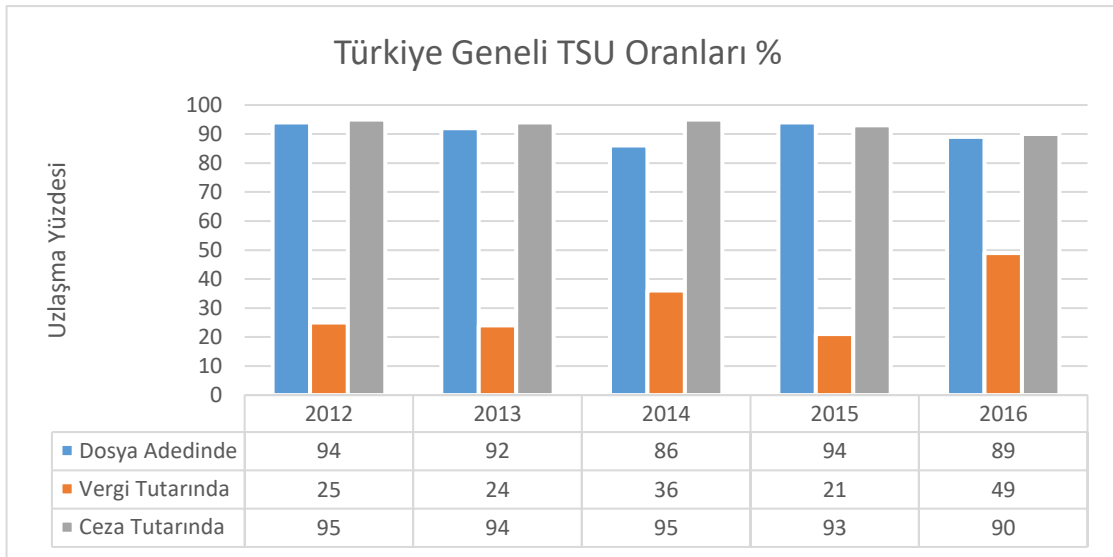
uzlaşma sonucunda yaklaşık 260 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 675 milyon TL ceza üzerinden yapılan görüşmelerde, söz konusu vergi ceza miktarının 68 milyon TL olması hususunda uzlaşmaya varılmıştır.

Tablo 10. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2012-2016)

Yılı	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153

Kaynak: GİB 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılları Faaliyet Raporlarına Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Vergi dairesi başkanlıkları, defterdarlıklar ve vergi daireleri uzlaşma komisyonlarının tamamına ait 2012-2016 yılları arasında başvuru dosyası üzerinde uzlaşma oranı, vergi ve cezalarda uzlaşma oranı aşağıda Grafik 3'te gösterilmiştir.



Grafik 3. Türkiye Geneli Uzlaşma Komisyonları TSU Oranları (2012-2016)

Kaynak: GİB 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılları Faaliyet Raporlarına Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu dışında kalan Türkiye geneli uzlaşmaya başvuru dosya adedinde uzlaşma oranları %86 ile %94 arasında değişiklik göstermektedir. Uzlaşmaya konu vergi tutarlarında uzlaşma oranları ise %21 ile %49 oranlarında gerçekleşirken, uzlaşmaya konu ceza tutarlarında bu oran %90 ile %95 arasındadır.

Türkiye geneli uzlaşma komisyonlarının, beş yıllık uzlaşma oranlarının aritmetik ortalamasına göre; başvuru dosyalarda uzlaşma oranları %91, uzlaşmaya konu vergi tutarlarında uzlaşma oranı %31 olarak gerçekleşirken, uzlaşmaya konu ceza tutarlarında uzlaşma oranı %93,4 olarak gerçekleşmiştir.

Beş yıllık aritmetik ortalamaya göre vergi dairesi başkanlıkları, defterdarlıklar ve vergi dairesi müdürlükleri uzlaşma komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları sonucunda, tarh edilen vergi aslının yaklaşık %31'i, tarh edilen vergi cezasının da yaklaşık %93'ü kaldırılarak uzlaşma sağlanmaktadır.

Bu verilere göre, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının dosya adetlerine göre uzlaşma oranları değişiklik göstermekle birlikte, uzlaşmaya konu olan vergi cezalarının yaklaşık %95'ini kaldırarak uzlaşma sağladıkları görülmektedir. Yaygın görüşün aksine, uzlaşmaya konu olan vergi aslında da %96'ya varan tutarlarda indirim yapıldığı görülmektedir.

Tablo 11'de Türkiye geneli uzlaşma verilerinin illere dağılımları gösterilmiştir. Yıllara göre Türkiye geneli veriler bütün olarak analiz edildiğinden il bazında ayrıca bir çalışma yapılmamıştır.

Tablo 11. 2016 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
Adana	1.983	1.803	9.521.332	4.135.984	11.348.595	1.432.078
Adıyaman	398	381	894.043	548.579	1.079.152	92.310
Afyonkarahisar	783	743	453.259	421.902	1.242.457	135.986
Ağrı	0	0	0	0	0	0
Amasya	568	517	505.631	505.460	695.406	134.737
Ankara	11.672	10.776	85.002.224	39.668.238	103.608.930	11.242.110
Antalya	4.806	4.321	14.358.587	5.799.941	20.330.086	1.971.499

Artvin	113	109	105.626	105.602	211.461	43.681
Aydın	1.643	1.481	3.095.596	1.778.413	5.402.558	786.554
Balıkesir	1.389	1.148	3.792.432	2.011.398	5.654.653	756.125
Bilecik	473	454	365.644	312.652	686.489	119.593
Bingöl	84	72	71.418	71.418	78.890	16.590
Bitlis	112	66	395.427	395.417	530.420	108.605
Bolu	580	359	592.257	559.414	989.065	183.218
Burdur	593	479	722.567	601.530	951.419	157.334
Bursa	5.976	5.771	17.268.431	9.525.851	22.366.922	2.825.782
Çanakkale	471	440	1.533.766	585.569	1.957.328	70.280
Çankırı	399	399	1.665.061	324.812	2.022.083	54.696
Çorum	1.159	1.132	1.960.764	955.279	2.459.571	249.992
Denizli	1.009	861	2.834.655	2.713.625	5.295.878	1.275.152
Diyarbakır	1.403	883	2.349.317	2.261.056	4.004.843	778.504
Edirne	1.120	1.018	2.291.069	1.067.304	2.649.139	247.896
Elazığ	1.132	1.076	1.736.266	952.305	2.491.119	481.527
Erzincan	904	902	3.245.720	3.128.531	1.488.565	157.770
Erzurum	596	523	1.398.882	513.239	2.355.693	245.753
Eskişehir	1.917	1.475	9.162.600	2.307.499	10.624.950	373.203
Gaziantep	1.318	822	3.598.604	2.022.769	4.715.822	602.914
Giresun	828	710	580.440	579.975	516.960	91.679
Gümüşhane	49	49	526.648	142.194	557.067	16.384
Hakkari	77	75	343.493	340.766	644.154	113.877
Hatay	1.645	1.526	4.896.480	1.775.937	5.639.501	351.926
Isparta	553	538	556.321	549.398	560.371	98.193
Mersin	2.366	2.156	2.375.828	2.365.377	4.784.694	991.186
İstanbul	11.302	9.937	171.473.724	71.345.698	231.659.339	16.738.454
İzmir	7.942	6.828	44.824.371	22.537.674	63.895.126	7.565.476
Kars	173	173	200.833	19.525	344.364	45.041
Kastamonu	318	318	480.461	451.522	754.836	129.284
Kayseri	3.634	3.158	11.589.665	7.223.339	12.546.253	676.119
Kırklareli	211	181	557.999	201.951	605.366	50.779
Kırşehir	1.006	859	2.198.278	1.422.299	1.639.502	134.533
Kocaeli	2.011	1.615	7.420.039	6.043.642	9.900.123	1.743.677
Konya	1.205	1.109	9.553.721	4.773.431	14.757.694	1.429.023
Kütahya	1.413	1.243	871.870	870.074	1.162.768	231.551
Malatya	614	588	1.660.860	1.660.103	1.644.841	372.232
Manisa	1.751	2.269	4.458.375	2.567.270	6.441.055	873.374
Kahramanmaraş	591	541	844.649	838.391	1.748.945	351.668

Mardin	411	411	1.424.221	1.395.269	1.937.350	504.085
Muğla	1.829	1.673	1.834.689	1.808.920	4.251.810	828.608
Muş	73	69	345.183	337.448	546.465	94.902
Nevşehir	274	241	78.674	74.543	270.724	54.639
Niğde	502	466	1.688.586	1.649.307	2.155.263	405.048
Ordu	884	834	570.295	559.442	666.090	130.187
Rize	504	381	811.167	810.857	852.957	157.468
Sakarya	1.181	1.060	3.076.825	3.073.531	3.132.383	627.156
Samsun	1.206	1.158	3.923.132	1.301.780	5.031.501	428.475
Siirt	399	398	1.345.644	1.036.122	1.584.973	181.441
Sinop	218	196	365.172	316.155	508.083	66.279
Sivas	260	233	1.360.041	398.806	2.439.486	166.039
Tekirdağ	1.318	1.192	4.273.898	2.451.087	5.016.276	601.913
Tokat	1.668	1.533	3.048.911	2.551.261	2.497.502	147.735
Trabzon	1.879	1.470	4.943.039	3.830.922	4.548.590	573.364
Tunceli	95	95	103.959	99.751	72.634	9.205
Şanlıurfa	543	512	2.587.015	1.819.270	3.903.626	577.709
Uşak	667	632	1.348.493	996.014	1.487.684	226.943
Van	290	278	1.404.209	1.388.424	1.458.669	322.841
Yozgat	495	412	1.295.172	1.290.917	1.926.380	374.993
Zonguldak	582	549	1.532.788	764.513	2.001.123	227.861
Aksaray	327	279	2.314.904	2.299.939	2.148.819	525.742
Bayburt	48	48	21.845	21.550	142.517	24.475
Karaman	30	28	33.640	33.599	44.496	8.424
Kırıkkale	257	224	658.037	654.600	997.133	175.548
Batman	149	132	852.439	698.857	990.752	175.990
Şırnak	83	78	100.990	100.000	978.980	160.144
Bartın	903	815	866.328	744.451	460.029	81.462
Ardahan	51	48	16.651	16.651	41.278	9.984
Iğdır	96	89	151.968	142.819	321.295	71.135
Yalova	286	270	890.693	544.360	1.651.717	248.305
Karabük	679	555	700.230	626.407	431.557	95.231
Kilis	40	40	193.098	184.310	220.820	21.450
Osmaniye	110	99	259.490	160.299	388.028	44.536
Düzce	278	217	276.337	193.484	654.589	131.456
Büyük Mük.VDB.	122	108	28.269.477	16.758.983	44.528.276	3.896.035
Toplam	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu (GİB, 2017:115-116)

2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU), 1985 yılında yayımlanan 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle, Türk Vergi Hukuku'na girmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşmayla ilgili hükümlerine, ek 11. madde eklenmiş ve madde hükümleri 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir (Karakoç,2007:667).

VUK'a eklenen ek 11. maddeye göre, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ilk defa 1 Mart 1987 tarihinde yayımlanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ancak bu tarihten sonra işlerlik kazanabilmiştir (Edizdoğan vd., 2007:228).

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın amaçları benzerlik göstermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma da vergi uyuşmazlıklarını azaltmak ve uyuşmazlıkları yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturmayı amaçlamıştır. Diğer taraftan vergi alacağının bir an önce tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşmanın ve süresinin daha öne alınması olarak ifade edilebilse de benzer tarafları olduğu kadar, farklılık gösteren yönleri de vardır (Kızılot ve Kızılot, 2007:235).

2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'nun ek 11. maddesine göre, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle bunlara ilişkin kesilecek cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir (Akdoğan, 2011:153).

Vergi incelemesine dayanılarak ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir (Arslan, 2016:343).

2.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Girmeyen Vergi ve Cezalar

Vergi incelemesine dayanılmadan yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır. Ayrıca, VUK'un 359. maddesinde belirlenen fiillerle (kaçakçılık suçları) vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek vergi ve cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır (Karakoç,2007:668).

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemelerine dayanılarak yapılan tarhiyatları kapsadığından, taktik komisyonu kararına göre tarh edilecek vergiler kapsam dışındadır. Ayrıca, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hususları tespiti maksadıyla yapılan yoklamalara istinaden kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da kapsam dışındadır.

Mükelleflerin kendi beyanları üzerinden tarh edilen vergiler ile tahakkuk eden ve kesinleşen vergiler de tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir (Çapkın, 2011:76).

Belediyeler ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlar için yapılacak tarhiyatlar da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır (Hocaoğlu, 2015:495).

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi 2018 yılında uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinin Şartları

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak için herhangi bir ön koşul bulunmamaktadır. Yani mükellefler, herhangi bir gerekçe sunmadan tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilirler.

2.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları Oluşumu ve Toplanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ve komisyonların oluşmasıyla ilgili hükümler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5, 6 ve 7. maddelerinde düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının aksine, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarları konusunda herhangi bir yetki sınırı bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının, vergi incelemesini yapan birimler dikkate alınarak kurulduğu anlaşılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, tüm üyelerin katılımıyla toplanır ve oy çoğunluğu ile karar alır.

2.4.3.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Vergi müfettişleri tarafından yapılan incelemelerde oluşturulacak komisyonlar, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesine göre belirlenir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Yönetmeliği son olarak 31 Ekim 2011 tarihinde, 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlamıştır (Oktar, 2016:167).

Grup başkanlığı bulunan yerlerde yapılan vergi incelemelerinde kurulacak komisyonlar, başkanlıkça belirlenen ve biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, grup başkanlıklarında kurulacak uzlaşma komisyonlarında görev yapacak vergi müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini, grup başkanlığına devredebilir. İhtiyaç duyulması halinde, grup başkanlıklarında birden fazla komisyon kurulabilir.

Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde uzlaşma komisyonları, ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç vergi müfettişinden oluşur. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde komisyona başka bir vergi müfettişi seçilir. En kıdemli vergi müfettişi komisyona başkanlık eder. Komisyona katılacak üç vergi müfettişinin bulunmadığı hallerde ise komisyon iki vergi müfettişi ve bir vergi dairesi müdüründen oluşur. Bağlı vergi dairesi bulunan yerlerde mal müdürü komisyona katılabilir. Ayrıca, ihtiyaç duyulması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı, komisyona katılmak üzere başkanlıktan vergi müfettişi talep edebilir.

İncelemeyi yapan vergi müfettişleri veya inceleme bir ekip tarafından yapılıyorsa, incelemeyi yapan ekip üyelerinin tamamı komisyonlara üye olamazlar. Açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma toplantılarına katılabilirler (Oktar, 2016:168).

2.4.3.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Bu komisyonlar, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 6. maddesine göre oluşturulur. Diğer komisyonlarda olduğu gibi bu madde kapsamında oluşturulan komisyonlar da üç üyeden oluşur. İncelemeyi yapanlar komisyonlara üye olmazlar, ancak açıklamalarda bulunmak için komisyonlara katılabilirler. Komisyon başkan veya üyelerinden birinin, herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmadığı durumlarda, bunlara vekâlet edenler komisyonlarda görev alırlar.

2.4.3.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanı veya vekil edeceği grup müdürü başkanlığında oluşur. Diğer iki üye de müdürler

veya vergi dairesi müdürleri arasından, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenir. Gerekli hallerde, yukarıda belirtilen ölçütler çerçevesinde birden fazla komisyon kurulabilir (Arslan, 2016:344).

2.4.3.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde bu komisyonlar, defterdarın veya vekil edeceği defterdar yardımcısı başkanlığında, vergi dairesi müdürü ile gelir müdürü olarak görev yapan müdürden oluşur. Vergi incelemesi ilgili vergi dairesi müdürü tarafından yapılmış ise diğer vergi dairesi müdürü, defterdar tarafından komisyona seçilir.

Yukarıda belirlenen ölçütler doğrultusunda, ihtiyaç halinde birden fazla komisyon kurulabilir. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ayrıca tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonu da kurulabilir. Bu komisyonların yetkileri, görev yerleri, üyeleri ve sekretarya hizmetini kimin vereceğini, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlir (Arslan, 2016:344).

2.4.3.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre, başkanlık, gerek gördüğü halde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Uzlaşma komisyonlarının bölgesel düzeyde kurulması halinde, komisyon üyeleri başkanlık veya yetki verilmesi halinde grup başkanlığı tarafından belirlenir.

2.4.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Sekretarya Hizmeti

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri ile ilgili usuller, Yönetmeliğin 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerine göre;

Vergi müfettişlerinin bağlı olduğu grup başkanlıları bünyesinde yaptıkları vergi incelemeleri için kurulan komisyonların sekretaryası, ilgili grup başkanlığınca yapılır. Geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekretaryası, ekip başkanlığınca yapılır. Ekip başkanlıkları tarafından oluşturulan uzlaşma dosya ve tutanakları, turne dönüşünde ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa gönderilir.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulan komisyonların sekretarya hizmeti, ilgili grup müdürlüklerince yerine getirilir.

Vergi dairesi kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili olanlarca yapılan vergi incelemeleri için kurulan uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmeti, gelir müdürlüklerince yerine getirilir.

2.4.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Mükellefler, vergi inceleme raporunda öngörülen matrah veya matrah farklarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabilirler. Matrah farklarının tümü için yapılan uzlaşma talebi, tam uzlaşma talebi olarak ifade edilebilir.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile verginin, matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, matrah farkının bu bölüme isabet eden vergi kısmı için uzlaşma yapılabileceği hükmü getirilmiştir. Vergi inceleme raporunda öngörülen matrah veya matrah farklarının bir bölümü için yapılan uzlaşma talepleri de kısmi uzlaşma talebi olarak ifade edilebilir.

2.4.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Başvuru Hakkı Olanlar ve Başvuru Şekli

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin, kendisi veya noterden alınmış vekâletnamesi bulunan mükellefin vekili tarafından, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilir. Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar ile vakıf ve cemaatlerde bu hak, kanuni temsilcileri tarafından kullanılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması gerekmektedir. İnceleme tutanağında, mükellefin uzlaşma talebinin yer alması yazılı başvuru yerine geçmektedir. Başvurular, incelemeyi yapana, incelemeyi yapanın bağlı bulunduğu birime veya incelemeyi yapan ekip başkanlığına yapılır (Arslan, 2016:345).

2.4.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Başvuru Süresi

Nezdinde vergi incelemesi yapılanlar, incelemeye başlanılmasından itibaren, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen sürede, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Vergi incelemesini yapan yetkili makamlar tarafından, mükelleflerin uzlaşmaya davet edilmesi halinde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru süresi, davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gündür (Oktar, 2016:169).

2.4.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmesine Davet

Mükelleflerin bilgisi dışında, harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde, mükelleflerin, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeleri söz konusu olamamaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre, bu gibi durumlarda, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeden, mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir (Karatay, 2013:55).

Uzlaşmanın yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile 15 gün önceden tebliğ olunur. Tebliğ işlemi, usulüne uygun olarak, posta veya yetkili memur eliyle yapılabileceği gibi, inceleme elemanı tarafından da yapılabilir. Uzlaşmaya davet yazılarına, inceleme raporunun bir örneği eklenir.

İncelemenin sonuçlandığı tarihte, tarh zaman aşımının bitmesine üç aydan daha az bir süre kalması halinde, mükelleflerin uzlaşma talebi olsa dahi, uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmezler (Arslan, 2016:345).

2.4.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Tespiti

Mükelleflerin uzlaşma talebi üzerine inceleme elemanı, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe yazı ile bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Uzlaşmaya davet yazılarında, uzlaşma gün ve saati mükelleflere bildirilir (Oktar, 2016:169).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin ilk haline göre, mükelleflerin istemesi halinde, 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın, daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebiliyordu. Bu durum, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.05.2016 tarihli (Esas No:2016/382, Karar No:2016/605 sayılı karar) hükmü ile iptal edilmiştir. (Arslan, 2016:345).

Uzlaşma günü belirlendikten sonra, mükellefin herhangi bir mücbir sebepten dolayı toplantıya katılamaması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması halinde, başka

bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Belirlenen yeni uzlaşma günü mükellefe bildirilir (GİB, 2007:10).

2.4.8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Davetine Uyulmaması veya Uzlaşma Talebinden Vazgeçilmesi

Mükellefin bilinen en son adresine, uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi, mükellef veya vekilinin uzlaşma davetine uymaması hallerinde, uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumlarda, uzlaşma ile ilgili başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilemediği için, mükelleflere tarhiyat sonrası uzlaşma yolu da kapanmış olur (Hocaoğlu, 2015:496).

Mükellefler, belirlenen uzlaşma gününden önce, uzlaşma talebinden vazgeçtiklerini, vergi inceleme elemanına veya yetkili olan uzlaşma komisyonunun sekreteryasına yazılı olarak bildirebilirler. Uzlaşma talebinden vazgeçilmesi halinde, uzlaşma istenmemiş gibi işlem yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanmak isteyen mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinden vazgeçtiklerini mutlaka yazılı olarak yapmaları gerekmektedir. (Oktar, 2016:170).

2.4.9. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan vergi inceleme sonucunda, tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarını öngören inceleme raporları, uzlaşma gününden en az 15 gün önce, yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilir. Söz konusu inceleme raporu, ön rapor olarak da düzenlenebilir (Arslan, 2016:346).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13. maddesine göre, inceleme raporu ilgili komisyona ve mükellefe intikal ettirilmeden, uzlaşma yapılamaz. İnceleme elemanının, mükellefin uzlaşma başvurusunu inceleme raporu ile birlikte, yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi gerekmektedir.

2.4.10. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Toplantıya Katılabilecekler

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve oy çoğunluğu ile karar verirler. Üyelerin tamamının, uzlaşma gün ve saatinde toplantıya katılamaması halinde,

katılmayan üyelerin yerine, yetkili merci tarafından yenileri komisyona seçilir (Hocaoğlu, 2015:497).

Uzlaşma görüşmelerine, komisyon üyeleri ile mükellefler veya noterden vekâlet almış vekilleri katılır. Mükellefler isterseler, bağlı buldukları meslek odasından veya 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubunu, yanlarında bulundurabilirler. Meslek odası mensupları, uzlaşma toplantılarında görüşlerini açıklayabilirler, ancak düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar (Oktar, 2016:171).

2.4.11. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinden de üç farklı sonuç doğmaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanabilir, uzlaşma temin edilemez veya uzlaşma gerçekleşmez. Ortaya çıkan bu farklı durumların doğurduğu sonuçlar da birbirinden farklı olmaktadır.

2.4.11.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanması (Uzlaşmaya Varılması)

Mükellef veya vekilinin de katılımı ile belirlenen gün ve saatte toplanan uzlaşma komisyonu, konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde, inceleme raporunda tespit edilen matrah farklarından hangileri için uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin uzlaşmaya varılan vergi ve ceza miktarları yer alır.

Yapılan görüşmeler sonucunda, uzlaşmanın sağlanması halinde bu durum bir tutanak ile tespit edilir. Uzlaşmanın sonuçlarını gösteren bu tutanakta;

- Mükellefin adı, soyadı/unvanı, adresi, vergi numarası/T.C. kimlik numarası ile bağlı bulunduğu vergi dairesi,
- İnceleme konusu, ilgili olduğu dönem, matrah farkları ve tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarı,
- İnceleme elemanının adı, soyadı ve unvanı bilgileri yer alır.

Bu bilgilerin yanı sıra uzlaşmayla ilgili açıklamalar ve üzerinde uzlaşılan rakamlar yer alır (Arslan, 2016:347).

Komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekilinin de imzaladığı tutanağın bir nüshası mükellefe veya vekiline verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine rapor ve ekleriyle birlikte gönderilir (Oktar, 2016:171).

Kısmi uzlaşmanın yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılabilen matrah farkları için gerekli tarhiyatların yapılması için, inceleme raporu mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.

2.4.11.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması (Uzlaşmanın Vaki Olmaması)

Uzlaşma görüşmeleri için belirlenen gün ve saatte, mükellef veya vekilinin katılımıyla toplanan uzlaşma komisyonunda yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamayabilir. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamazsa, düzenlenecek tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır. Düzenlenen tutanak komisyon üyelerince ve mükellef veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan bu tutanağın bir örneği mükellefe verilir. Tutanağın bir örneği de rapor ve ekleri ile birlikte, üç gün içerisinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir (Edizdoğan vd., 2007:238).

Uzlaşma sağlanamadığı hallerde, bu husus incelemeyi yapan tarafından, inceleme raporunda veya vergi dairesine göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının eklenmesi de bu bildirim yerine geçmektedir.

Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda, vergi dairesi kendisine gönderilen inceleme raporuna göre önerilen matrah veya matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatları yapar. Yapılan bu tarhiyatlara ilişkin ihbarname mükellefe tebliğ olur. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiğinden ve uzlaşma sağlanamadığından, mükellefler bu vergi ve cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Mükellefler bu ihbarnameler için, tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde;

- Bu tarhiyatlar için vergi mahkemelerine dava açabilirler,
- Vergi dairelerine başvurarak cezalarda indirim talep edebilirler.

Mükellefler hem cezalarda indirim talebinde hem de cezalar için dava açma haklarını aynı anda kullanamazlar. İndirim hakkından yararlanan vergi veya cezalar dava konusu edilirse, indirim hakkı ortadan kalkar (GİB, 2007:15).

VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim taleplerinin geçerli olması bazı şartlara bağlanmıştır. Buna göre verginin vadesinde veya 6183 sayılı kanuna göre teminat göstererek vade tarihinden itibaren üç ay içerisinde ödeneceğinin mükellef tarafından bildirilmesi gerekmektedir.

İndirim talebinin geçerli olması halinde, kendilerine ilk defa vergi ziyayı cezası kesilenlerde bu cezanın yarısı, takiben kesilenlerde üçte biri indirilir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da yarısı indirilir.

2.4.11.2.1. Komisyonun Teklifinin Sonradan Kabul Edilmesi

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamadığı durumlarda komisyonun son teklifi uzlaşma tutanağına yazılır. Mükelleflerin bu teklifi daha sonra dava açma süresi içerisinde kabul etme hakları vardır.

Komisyonun son teklifinin yazılı olduğu tutanağına ve inceleme raporuna istinaden, vergi dairesince gerekli tarhiyatlar yapılır ve mükellefe tebliğ edilir. Mükellefler, tebliğ tarihini takip eden günden başlayarak 30 günlük dava açma süresi içerisinde komisyonun teklifini kabul edebilirler. Bu süre içerisinde komisyonun teklifini kabul ettiklerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeleri halinde, dilekçe tarihi itibarıyla uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem yapılır (Arslan, 2016:348).

2.4.11.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellefin veya vekilinin, uzlaşma komisyonunun davetine uymaması, uzlaşma toplantısına katılmaması, uzlaşma görüşmelerine katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda, mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı da ortadan kalkmaktadır (Taşcı, 2010:101).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan ancak mükellefin dışında gelişen nedenlerle uzlaşma görüşmelerinin yapılamadığı durumlarda, uzlaşmanın temin edilemediği gerekçesiyle cezalı tarhiyat yapılamaz (Kızılot ve Kızılot, 2007:245).

Uzlaşmanın temin edilemediği hallerde komisyon tarafından bu durum bir tutanak ile tespit olunur. Komisyon tarafından düzenlenen bu tutanağın bir nüshası komisyona katılan mükellefe veya vekiline, bir nüshası da vergi incelemesini yapana tebliğ olunur. Mükellefin

uzlaşmaya katılması veya katıldığı halde uzlaşma tutanağını tebliğ almaktan kaçınması halinde, tutanak ilgiliye posta ile bilinen adresine gönderilir (Oktar, 2016:170)

Uzlaşmanın temin edilemediği hususu incelemeyi yapan tarafından mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir. Bu durum vergi inceleme raporunda belirtilebileceği gibi uzlaşma tutağında veya raporla birlikte gönderilecek bir yazı ile bildirilebilir. Uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde olduğu gibi, uzlaşma tutanağının vergi inceleme raporuna eklenmesi de bildirim hükmündedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda olduğu gibi, vergi dairesi kendine gönderilen raporda öngörülen matrah ve matrah farkları için gerekli tarhiyatları yapar. Bu tarhiyatlar için mükellefin uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda geçerli olan hakları aynen geçerli olur.

2.4.12. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava

Uzlaşma komisyonlarının, üzerinde uzlaşılan tutarlar için düzenleyecekleri tutanaklar kesindir. Vergi dairesi, uzlaşma tutanaklarının gereğini derhal yerine getirir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile tespit olunan hususlar hakkında hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz veya hususlar dava konusu edilemez (Arslan, 2016:348).

Mükellefler, üzerinde uzlaşma sağlanan tutarlar için ayrıca VUK'un 376. maddesi hükümlerince cezada indirim haklarını kullanamazlar.

Tarhiyat öncesi uzlaşma tabinde bulunulan ancak üzerinde uzlaşılamayan veya uzlaşma temin edilemeyen vergi ve cezalar için mükelleflerin dava açma hakları vardır. Uzlaşmanın temin edilemediği veya sağlanamadığına dair tutanağın kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren dava açma yoluna gitmeleri doğru değildir. Mükellefler, vergi veya ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemelerinde dava açabilirler (Kızılot ve Kızılot, 2007:250).

2.4.13. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Ödeme Zamanı

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin tutanaklar tahakkuk fişi yerine geçer. Bu tutanaklar vergi cezanın ödenme süresinden önce mükellefe tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme sürelerinde ödenir. Ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilen tutanaklarda uzlaşılan vergi, bir ay içerisinde ödenir (Oktar, 2016:173).

Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı için, verginin normal ödeme tarihinden tutanağın imzalandığı zamana kadar geçen süre için ayrıca VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır (GİB, 2007:16)

Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezaların zamanında ödenmemesi uzlaşmayı ortadan kaldırmaz ve geçersiz kılmaz. Ödenmeyen vergi ve cezaların tahsili 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a (AATUHK) göre tahsil edilir (Kızılot ve Kızılot, 2007:246).

2.4.14. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Sonuçlarına İlişkin Veriler

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına ilişkin veriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait faaliyet raporlarından yararlanılarak elde edilmiştir. Bu veriler aşağıda Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına 2012 yılında yapılan başvurular sonucunda, TÖU'ya konu olan yaklaşık 579 milyon TL vergi tutarının, yaklaşık 444 milyon TL'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu olan yaklaşık 971 milyon TL vergi cezası tutarının da yaklaşık 56 milyon TL'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır (VDK, 2012:46).

2013 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi, yaklaşık 1,5 milyar TL'dir. Bu vergi tutarının yaklaşık 860 milyon TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 725 milyon TL'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Aynı yılda uzlaşma konu 2,3 milyar TL ceza tutarından, yaklaşık 1,5 milyar TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 90 milyon TL ceza tutarında uzlaşma sağlanmıştır (VDK, 2013:48).

2014 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi yaklaşık 1,7 milyar TL vergi tutarının yaklaşık 638 milyon TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 530 milyon TL'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Aynı yılda uzlaşma konu 1,8 milyar TL ceza tutarından, yaklaşık 1 milyar TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 60 milyon TL ceza tutarında uzlaşma sağlanmıştır (VDK, 2014:42).

2015 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi yaklaşık 2,4 milyar TL vergi tutarının yaklaşık 1.1 milyar TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 973 milyon TL'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Aynı yılda uzlaşma konu 3,5 milyar TL ceza tutarından, yaklaşık 1,9

milyar TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 138 milyon TL ceza tutarında uzlaşma sağlanmıştır (VDK, 2015:45).

2016 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi yaklaşık 1,3 milyar TL vergi tutarının yaklaşık 486 milyon TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 410 milyon TL'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Aynı yılda uzlaşma konu 1,8 milyar TL ceza tutarından, yaklaşık 829 milyon TL'si uzlaşmaya girmiş ve yaklaşık 161 milyon TL ceza tutarında uzlaşma sağlanmıştır (VDK, 2016:47).

Tablo 12. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) Sonuçları (2012-2016)

Yılı	Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2012	578.870.442	443.628.715	971.494.398	56.223.245
2013	860.357.318	725.155.936	1.498.935.120	90.813.677
2014	638.430.109	529.738.390	1.067.833.387	60.234.417
2015	1.103.763.758	973.203.569	3.563.887.588	1.926.019.997
2016	485.806.063	409.977.930	829.314.472	161.430.673

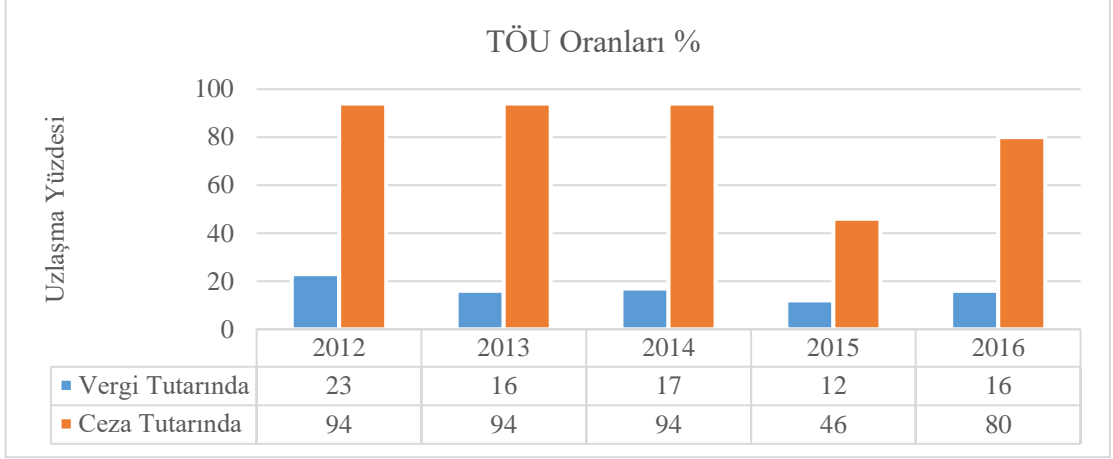
Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılları Faaliyet Raporlarına Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilen vergi ve cezalar için yapılan 2012-2016 yıllarında, tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularına ait uzlaşma oranları Grafik 4'te gösterilmiştir.

Vergi tutarlarında uzlaşma oranları %12 ile %23 arasında değişiklik göstermektedir. Vergi aslında en düşük uzlaşma oranı %12 ile 2015 yılında gerçekleşmiştir. Vergi aslında en yüksek uzlaşma oranı ise %23 ile 2012 yılında gerçekleşmiştir.

Vergi cezalarında uzlaşma oranları ise %46 ile %94 arasında değişiklik göstermektedir. Vergi cezalarında en düşük uzlaşma oranı %46 ile 2015 yılında gerçekleşmiştir. Vergi cezalarında en yüksek uzlaşma oranı ise 2012, 2013 ve 2014 yıllarında yaklaşık %94 olmuştur.

Beş yıllık aritmetik ortalamaya göre, tarhiyat öncesi uzlaşma başvuruları sonucunda, tarh edilen vergi aslının yaklaşık %16,8'i, tarh edilen vergi cezasının da yaklaşık %81,6'sı kaldırılarak uzlaşma sağlanmaktadır.



Grafik 4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranları (2012-2016)

Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılları Faaliyet Raporlarına Göre
Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma oranlarına kıyasla, tarhiyat öncesi uzlaşmada hem vergi aslında uzlaşma oranları daha düşük hem de cezalarda uzlaşma oranları düşüktür. Cezalarda uzlaşma oranları, vergi tutarlarında uzlaşma oranlarına nispeten aynı seviyelerde gerçekleşmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI BATILI ÜLKELERDE VERGİ UZLAŞMA MÜESSESİSİ

Bu bölümde farklı ülkelerde uygulama örnekleri bulunan vergi uzlaşma müessesini inceleyeceğiz. Türkiye'nin içinde bulunduğu hukuk sistemi gereği çalışmamıza konu olan bu ülkeler, bazı Batılı ülkeler olarak belirlenmiştir. Bu ülkeler sırasıyla Almanya, Fransa, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olarak seçilmiştir. Çalışmamıza örnek olarak seçilen bu ülkelerin belirlenmesi farklı nedenlere dayanmaktadır.

Türkiye'de yer alan vergi uzlaşma sisteminin Almanya'dan esinlenilerek hayata geçirilmesi ve Avrupa Birliği ülkesi olması nedeniyle Almanya Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesesi, ilk ele alacağımız ülke örneği olacaktır. İdare hukukumuzun şekillenmesinde Fransa Hukuk Sistemi'nin örnek alınmasından hareketle Fransa vergi uzlaşması sistemi, ele alınacak ikinci Batılı ülke olacaktır. Daha önce Avrupa Birliği ülkesi olmakla birlikte 2017 yılında gerçekleşen Brexit süreci sonunda birlikten çıkma kararı alan İngiltere Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesesi, üçüncü Batılı ülke örneği olarak ele alınacaktır. Son olarak birçok yönden dünyanın en gelişmiş ülkesi olan ve OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) üyesi ülkeler arasında yer alan ABD vergi uzlaşma sistemi ele alınacaktır.

3.1. Almanya Vergi Uzlaşma Müessesesi

Almanya Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesinde, vergilemeyi basitleştirmeye yönelik olmak ve vergi sonucunu tamamıyla değiştirmemek şartıyla mükelleflerle uzlaşma sağlanabileceği belirtilmiştir. Aynı kanunun 94. maddesinde de Federal Maliye Divanına intikal eden olaylar dışında, vergilemede idari tasarruflara ait her türlü belgeler tahakkuk aşamasında veya itiraz ve dava aşamalarının herhangi birinde mükellefin onayı ile geri alınabileceği, iptal veya yeniden düzenleneceği belirtilmiştir. Alman Vergi Kanunları'nda uzlaşmaya yönelik emir ve talimatları hazırlama yetkisi Federal Maliye Bakanına verilmiştir. (Rossi'den [2005] aktaran Taşcı, 2010:124).

Mükelleflerin vergilemeye yönelik itirazları bulunmaları halinde, başvurularını doğrudan vergi dairelerine yaparlar. Yapılan bu itirazları değerlendiren idare, mükellefin talebini haklı ve yerinde bulursa, tarhiyatı iptal eder. Yapılan itiraz başvurusunun yerinde

olmadığına karar verilmesi halinde, gerekçeleri ile birlikte mükellefe yazılı olarak başvurusunun reddedildiği bildirilir (Özkan Kerimoğlu, 2016:86).

Alman Vergi Sistemi içerisindeki uzlaşmadan kasıt vergilemeden dolayı, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının, idare tarafından çözülmesidir. Bunun için mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan önce doğrudan idari çözüm yoluna gitmeleri gerekmektedir. Mükellefler idariye yapılan itirazlarından sonuç alamamaları veya başvurularının reddedilmesi halinde yargıya başvurabilmektedirler. Almanya'dan farklı olarak, Türkiye'de mükellefler idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan yargı yoluna başvurabilmektedirler. (Armağan, 2016:438).

Alman Vergi Sistemi içerisinde teorik olarak yer alan uzlaşma sistemi, vergilemeyi basitleştirmek ve vergi sonucunu tamamıyla değiştirmeme şartlarına bağlandığından uygulama imkânı oldukça sınırlı kalmıştır. Kanun koyucu tarafından 1977 yılında, Anayasa'ya aykırı bulunarak vergi uzlaşma sistemi Almanya'da kaldırılmıştır (Hocaoğlu, 2005:105).

Alman Vergi Sistemi'nde uzlaşma kaldırılmış olmakla birlikte uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bazı uygulamalar da bulunmaktadır. Vergi incelemesi sonunda, vergi matrahı üzerinde anlaşmaya varmak için mükelleflerle usulen ilk konuşma (Besprechung) yapılır. Eğer bundan sonuç alınmaz ise ikinci ve son konuşma (Schlussbesprechung) yapılır. Son konuşmadan önce görüşülecek konular hakkında mükellefe önceden bilgi verilir ve hazırlanması için mükellefe uygun bir süre verilir. Son konuşmada, matrah üzerinde bir görüşme olmayıp matrahı ortaya çıkaran olayın bulunup bulunmadığı üzerinde durulur. Bu son konuşmada anlaşmaya varılması, Alman Vergi Sistemi'nde uzlaşmanın esasını oluşturur (Kızılot ve Kızılot, 2007:78).

Alman Vergi Sistemi'nde mükellefler veya adına hareket edenlerin vergi mevzuatını kasten tahrif etmesi, örtbas etmesi veya vergilemeye yönelik gerçeklere susması halleri vergi dairesini bağlamadığı gibi bu gibi durumlarda mükellefler ile uzlaşmaya gidilmemektedir (Taşcı, 2010:127).

3.1.1. Almanya ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması

Alman Vergi Uzlaşma Sistemi'nde Türkiye'den farklı olarak, vergi aslı ve ceza türleri bakımından bir sınırlama bulunmamaktadır. Bununla birlikte uzlaşmanın vergiyi basitleştirmeye yönelik olması ve vergi sonucunu esasından değiştirmemesi kurallarının

bulunması, Türkiye'ye kıyasla Almanya'da uzlaşma uygulamasının oldukça sınırlı kalmasını sağlamıştır.

Alman Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşmada, vergilemede kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına bakılmaktadır. Türkiye Uzlaşma Sistemi'nde kasıt unsuru aranmamaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmanın şartları dikkate alındığında, kısmen de olsa kasıt unsurunun arandığı şeklinde yorumlanabilir.

Alman Vergi Sistemi içerisinde uzlaşma olarak nitelendirilebilecek uygulamaların, Türkiye uygulamalarından en önemli farkı ise vergi matrahı veya ceza miktarı üzerinde bir pazarlığın bulunmamasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği yani vergi matrahını ortaya çıkaran olayın bulunup bulunmadığı üzerinde durulmaktadır. Dolayısı ile Türkiye'ye kıyasla Almanya Vergi Sistemi, verginin kanuniliği ilkesinden kolay kolay vazgeçmemektedir.

3.2. Fransa Vergi Uzlaşma Müessesesi

Fransız Vergi Sistemi'nde bulunan uzlaşma müessesesinde, yalnızca vergi cezaları üzerinde uzlaşma yapılmaktadır. Vergi aslı ise uzlaşmaya konu edilmemektedir. Uzlaşmaya konu edilecek vergi cezasında miktar ve konu bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır (Özkan Kerimoğlu, 2016:83).

Uzlaşma talepleri, verginin tarh edildiği yerin vergi dairesi müdürüne yapılırken uzlaşmayla ilgili işlemler Eyalet Uzlaşma Komisyonu (Code Général des Impôts-CGI) tarafından yerine getirilir. Komisyonunda, vergi hizmetleri müdürü veya temsilci, Fransa Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan en az başmüfettiş unvanına sahip üç eleman, bir noter ve mükellefin üç temsilcisi bulunur. Mükellefi temsilen katılan temsilcilerin birisi ticaret ve sanayi odaları tarafından seçilirken diğer iki üye ilgili eyaletteki sanayi odasından ve Mülk Sahipleri Birliği tarafından seçilir (Kalaycı, 2013:89).

Komisyonunda uzlaşma sağlandığı hallerde uzlaşma sonucu bir tutanak ile tespit olunur. Bu tutanak hem idareye hem de mükellefe bazı haklar tanır ve bazı sorumluluklar yükler. İdare, uzlaşılan konu üzerindeki alacak takibini durdurmayı, mükellef de uzlaşılan vergi ve cezayı mahkemeye yansıtmadan ödemeyi taahhüt eder (Kızılot ve Kızılot, 2007:74).

Fransız Vergi Sistemi'nde uzlaşmaya benzer diğer müessesede terkin (kaldırma) ve vergi indirim müessesesidir. Fransız Vergi Sistemi'nde, vergi aslında uzlaşma olmamakla birlikte yalnızca dolaysız vergilerde terkin ve vergi indirim müessesesi işletilmesi mümkün kılınmaktadır. Bu yolun kullanılması için mükellefin vergi aslını ve cezayı ödeme gücünün bulunmaması gerekmektedir. Bu yolun kullanılmasında da tarafsızlık ve eşitliğin sağlanabilmesi için Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comité du Contentieux Fiscal) oluşturulmuştur. Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu, Danıştay (Conseil d'Etat), Yargıtay (Cour de Cassation) ve Sayıştay (Cour des Comptes)'in uygun görüş bildirmesi halinde, vergi indirimi veya vergi terkini yapabilmektedir (Karatay, 2013:61).

3.2.1. Fransa ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması

Fransız uzlaşma müessesesinde, uzlaşma niteliğinde olan vergi indirimi veya terkini uygulamasında, yargı kararı niteliğinde sayılabilecek uygun görüş aranmaktadır. Türkiye uzlaşma uygulamalarında uygun görüş aranmamaktadır.

Bir diğer farklılıkta Fransız Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma komisyonlarının oluşturulmasıdır. Türkiye uzlaşma sisteminde, komisyon görüşmeleri tutanağa bağlansa da Fransız uzlaşma komisyonlarında olduğu gibi bağımsız bir noter, uzlaşma görüşmelerine katılamamaktadır. Fransız uzlaşma komisyonlarına mükellefi temsilen katılan oda temsilcilerinin komisyonda söz hakkı bulunuyorken, Türkiye uzlaşma komisyonlarına katılan oda temsilcileri sadece görüş sunabilmektedir. Fransız uzlaşma sisteminde komisyon görüşmelerinde bağımsız bir noterin bulunması ve mükellefi temsilen katılan oda temsilcilerinin komisyonda söz sahibi olmaları, Türkiye'ye kıyasla Fransız vergi uzlaşma sisteminin daha şeffaf olduğunu göstermektedir. Bu şeffaflık, mükelleflerin vergiye olan sadakatinin artması olarak da yorumlanabilir.

Fransız Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşmada, uzlaşılabilir vergi miktarı üzerinde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Ayrıca vergi aslında uzlaşmaya gidilmezken sadece vergi cezaları uzlaşmaya konu edilmektedir. Türkiye uzlaşma sisteminde ise uzlaşılabilir vergi miktarı konusunda bir sınırlandırma bulunmamakla birlikte vergi türleri bakımından da bir sınırlama bulunmamaktadır. Sadece verginin tarh yöntemleri bakımından ve ceza türleri bakımından bir sınırlamaya gidildiği görülmektedir. Fransa'ya kıyasla Türkiye'de uzlaşmanın hem kapsamı daha geniş tutulmuş hem de vergi türleri bakımından bir sınırlama getirilmemiştir.

Fransa Vergi Sistemi'nde uzlaşmaya konu olan vergi cezaları için ödeme gücünün bulunması gibi bir ön şart aranırken, Türkiye'de ödeme gücünün olup olmadığı gibi bir ön şart aranmamaktadır.

İki ülke uygulamalarında bulunan ortak nokta ise üzerinde uzlaşılan miktar için yargı yoluna gidilmemesidir.

Fransız Vergi Sistemi'nde vergi aslının uzlaşmanın kapsamına dâhil edilmemesi veya uzlaşma benzeri uygulama olan vergi indirimi veya terkinin uygulamalarında yargı kararı niteliğinde sayılan uygun görüşe başvurulması, kanunilik ilkesine daha uygundur. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Fransa'nın kanunilik ilkesine Türkiye'ye kıyasla daha sadık kaldığı anlaşılmaktadır.

3.3. İngiltere Vergi Uzlaşma Müessesesi

İngiliz Hukuk Sistemi hem geleneksel hukuk sisteminden hem de Kara Avrupa Hukuk Sistemi'nden farklı bir yapıya sahiptir. İngiliz Hukuk Sistemi'nde görülen bu farklılık kendini vergi hukuk sisteminde de göstermiştir (Kızılot ve Kızılot, 2007:75).

İngiltere Vergi Sistemi'nde genel prensip, uyuşmazlığın ortaya çıkmasından önce çözüme kavuşturulmasıdır. İngiltere Vergi Sistemi'nde ve maliyesinde "Erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir" anlayışı benimsenmiştir. İngiltere Vergi Sistemi, vergi alacağını zamanında tespit edip almak ve vergi cezasını arka plana iten ilke üzerine kurulmuştur. Bu ilke gereği uyuşmazlık ortaya çıkmadan çözüm yoluna gidilecek uygulamalar geliştirilmiştir (Özkan Kerimoğlu, 2016:94).

İngiltere Vergi Sistemi'nde mükellefler gelir vergisi beyannamelerini her yılın nisan ayında vermektedir. İngiltere Vergi İdaresi de nisan ayının sonundan kasım ayına kadar mükelleflerin beyan etmek zorunda oldukları vergiyi tam ve doğru olarak verip vermediklerini tetkik etmektedir. Vergi idaresince yapılan tetkikler sonucunda, bir hata veya noksan tespit edilirse bu durum mükellefe bildirilir. Vergi idaresi ile mükellefin yaptıkları görüşmeler sonucunda karara varılan tutar üzerinden vergi tarh edilir. Böylece vergi tarh edilmeden yani uyuşmazlık daha ortaya çıkmadan bir uzlaşma sağlanmış olur. Yapılan işlem gereği bu uygulama Türkiye'deki tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer bir nitelik göstermektedir (Karatay, 2013:62).

Kurumlar vergisinden kaynaklı uyuşmazlıklarda izlenen yol ve süreçler, diğerlerine kıyasla daha uzun ve zordur. Uyuşmazlık konusu olay için vergi idaresi ile şirket yetkilileri görüşmeler yaparak uyuşmazlığı önce idari aşamada çözüme kavuşturmaya çalışırlar. Buradan bir sonuç alınamaz ise “Commissioner of Inland Revenue” diye isimlendirilen komisyona başvurulur. Bu komisyonlar, idareden temsilciler ile bölgenin önde gelen iş insanlarından oluşur. Komisyonlarda vergi aslı tutarında ve vergi ceza tutarı üzerinde görüşme yapılmaktadır. Görüşmeler neticesinde vergi ve ceza miktarı uygun görülen miktarda aşağıya çekilmektedir. Bu komisyonların yanı sıra merkezi Londra’da bulunan tek bir komisyon daha vardır. “Special Commission of Inland Revenue” olarak isimlendirilen bu komisyon, uyuşmazlıkları daha hukuki boyutta incelemektedir. Bu komisyon görüşmelerinde sonuç alınamaz ise mükellefler yüksek mahkemeye başvurabilirler (Kalaycı, 2013:90).

İngiltere Vergi Sistemi’nde uzlaşmaya benzer bir nitelik taşıyan başka bir uygulama da arabuluculuk sistemidir. Bu sistem 2009 yılında pilot olarak uygulanmaya başlamıştır. 2011 yılından beri de başarılı olarak uygulanmaktadır (Armağan, 2016:433).

3.3.1. İngiltere ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması

Vergi uzlaşma müessesesi, İngiltere’de uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce işletilmektedir. Bu uygulama Türkiye uzlaşma sisteminde yer alan tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması ile benzerlik göstermektedir. Türkiye’de uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşmada idare, vergi incelemesine dayanılarak tarh edeceği vergi matrahında uzlaşmaya gitmektedir. İngiltere uzlaşma müessesesinde ise mükellefin beyan ettiği vergi tutarında eksikliklerin tespiti halinde, uzlaşmaya gidilmektedir. Bu uygulama gereği İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları Türkiye’ye kıyasla çok daha düşüktür.

İngiltere vergi uzlaşma müessesesi ile Türkiye uzlaşma müessesesinin ortak noktası ise verginin en kısa sürede tahsil edilmesi amacıdır. İngiltere, bu amaca ulaşmak için mükellef ile idare arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlığı vergi hesaplanmasından önce uzlaşarak çözmeye çalışmaktadır. Türkiye’de mükelleflerin beyan ettikleri verginin tarh aşamasından önce herhangi bir tetkik ve inceleme olmadığı için vergi uzlaşması, verginin tarhiyatından önce yapılmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatlar için geçerli olmaktadır.

Türkiye'ye ve diğer ülkelere kıyasla İngiltere uzlaşma komisyonlarının yetkileri ve üzerinde uzlaşma yapılabilecek vergi türleri bakımından komisyonların yetkileri daha geniştir. Bu yetki genişliği, ortaya çıkan bir verginin kaldırılması değil, verginin daha tarh edilmeden yani hesaplanmadan önce uyuşmazlık konusunu gidermeye yönelik olmasıdır. Bu yönüyle kanunilik ilkesini daha az zedelemektedir.

İngiltere'de vergi uyuşmazlığında yargı yoluna gidilmeden önce idari aşamada çözüm aranmış olması gerekmektedir. İdari aşamada sonuç alınamaz ise yargı organlarına başvurulabilir. İngiliz Hukuk Sistemi'nde vergi uyuşmazlıkları, idari yargı organları tarafından değil, adli yargı organları tarafından sonuçlandırılır (Kızılot ve Kızılot, 2007:75).

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarında İngiltere'den farklı olarak, yargı yoluna başvurabilmek için idari aşamada çözüm aranması şartı bulunmamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak vergi uyuşmazlıklarında mükellefler uzlaşma yoluna daha çok başvurumaktadırlar.

Bir diğer farklılık Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçları dışındaki vergi uyuşmazlıkları, idari yargı organları tarafından sonuçlandırılırken, İngiltere'de adli yargı organları tarafından sonuçlandırılmasıdır. İngiltere Vergi Sistemi vergi cezasını arka planda tutan bir anlayışa sahip olmakla birlikte, vergi alacağını idari bir işlemin ötesinde adli bir işlem olarak görmektedir. Bu da İngiltere'nin kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olduğunu göstermektedir.

3.4. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergi Uzlaşma Müessesesi

Birçok Avrupa ülkesinde olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde de vergi uzlaşma müessesesi bulunmaktadır. Amerikan Gelirler İdaresi'ne (IRS-İnternal Revenue Service) göre uzlaşma, mükellefin kesinleşen vergi borcunu ödeyemeyecek olması durumunda, ödeyebileceği en iyi tutar üzerinden, yeni tutarın belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (IRS, 2018:1).

Amerika vergi uzlaşma müessesenin amacı, ileride daha yüksek tahsil edilebilecek belirsiz bir tutar yerine, hemen tahsil edilebilen en iyi tutarı tercih etmektir. Nihai hedefi ise hem IRS'in hem de vergi mükelleflerinin karşılıklı çıkarlarını koruyarak en iyi tutarda uzlaşmayı sağlamaktır (Özyer, 2004:897) .

Vergi uzlaşma müessesinin olduğu birçok ülkeden farklı olarak, Amerika Vergi Sistemi'nde uzlaşmanın kapsamı çok daha geniş tutulmuştur. Uyuşturucu suçu ve cezası dışında kalan bütün vergi, ceza ve faiz miktarı, uzlaşmanın konusuna girmektedir (Kalaycı, 2013:89).

Vergi uyuşmazlıklarının her aşamasında uzlaşma talebinde bulunulabilen ABD Vergi Siteminde, uyuşmazlık önce idari aşamada çözülmeye çalışılmaktadır. Bu yolla sonuç alınmazsa yargı yoluna gidilmektedir. Mükellefler, uzlaşma taleplerini vergi idaresi içerisinde yer alan uyuşmazlık ofisine (Appeals Office) yapmak zorundadırlar (Kızılot ve Kızılot, 2007:80).

ABD'de mükellefler vergi uzlaşma talebinde bulunabilmeleri için 189\$ başvuru ücreti ödemek zorundadırlar. Geliri çok düşük olanlar bu ücreti ödemek zorunda olmayıp bu tutarı iki kişinin de ödeyebilmesine imkân tanınmıştır (IRS, 2018:3).

Mükelleflerin uzlaşma tekliflerinin kabul edilip edilmeyeceği değerlendirilirken üç temel esas üzerinde durulmaktadır. Bunlar;

- Vergi yükümlülüklerinin mükellefin aleyhine işlemiş olması,
- Vergileme yapılmasında şüphe olması (vergi borcu ve tahsili bakımından),
- Uzlaşma teklifinin IRS aleyhine olmamasıdır.

Mükelleflerin ciddi hastalık dolayısı ile tedavilerinin uzun sürmesi nedeniyle borçlarını ödeyememesi ve herhangi bir engelliliği bulunanların vergi borcunun tamamını ödemesi halinde, masraflarını karşılayabilecek başka bir gelirin olmaması, Amerika vergi uzlaşma sisteminde özel durumlar olarak kabul edilir. Ayrıca emekli aylığından başka geliri olmayan mükelleflerin, vergi borcunun tamamını ödedikten sonra yaşamlarını sürdürebilecek başka gelirlerinin olmaması da özel durum olarak nitelendirilmektedir. Bu gibi özel durumlarda uzlaşma talepleri kabul edilmektedir (Özkan Kerimoğlu, 2016:89).

Mükelleflerin özel durumlarına göre uzlaşma talebini kabul eden IRS bazı durumların varlığı halinde de başvuruları reddeder.

- Mükellefin borcunu ödeyebilecek tutarda malvarlığının bulunduğu tespit edilmesi,
- Gelir durumuna göre mükellefin borç miktarına oranla çok düşük teklif sunması,

- Mükellefiyetle ilgili bildirimlerinin ve IRS görevlilerinin kendisinden talep ettiği bilgileri vermemesi,
- Devletin kabul edemeyeceği veya ilgi alanı dışında bırakması gerektiği yönünde kamu inancı taşımayan uzlaşma teklifleri reddedilir. (Taşcı, 2010:135).

3.4.1. Amerika ve Türkiye Vergi Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırması

Amerika Vergi Sistemi'ndeki uzlaşma müessesinin amacı ile Türkiye uzlaşma vergi müessesinin amacı her ne kadar benzerlik gösterse de uygulamada önemli farklılıklar bulunmaktadır. En önemli farklılıklardan bir tanesi uzlaşmaya konu vergi ve cezaların kapsamıdır. Amerika Vergi Sistemi'nde uyuşturucu suçları hariç her türlü vergi ve ceza tutarı üzerinde uzlaşmaya gidilebilirken, Türkiye'de mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunacakları vergi ve cezaların kapsamı daha sınırlıdır.

Türkiye vergi uzlaşma sisteminde, uzlaşmaya konu vergi ve cezalar sınırlı tutulmuşken ABD Vergi Sistemi'nde uyuşturucu suç ve cezaları hariç her türlü vergi, ceza ve faiz uzlaşmanın konusuna girmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi ihtilaflarında yargı yoluna gidilmeden önce idari çözüm yollarına başvurulurken, idare ile uzlaşma yollarının aranması şartı vardır. Türk Vergi Sistemi'nde yargı yoluna gidilmeden önce idari yollarla çözüm aranması şartı bulunmamaktadır.

IRS'in uzlaşma talepleri değerlendirirken, vergi mükelleflerinin ödeme gücünü esas alan bir yaklaşımda bulunduğu anlaşılmaktadır. ABD uzlaşma sisteminde Türkiye'de olduğu gibi vergi ve cezalarda ne oranda indirimle gidileceği yönünde bir hüküm ve kısıtlama bulunmamaktadır. Bir başka benzerlik ise üzerinde uzlaşılan vergi miktarının dava konusu edilememesidir (Kızılot ve Kızılot, 2007:80).

ABD vergi uzlaşma sisteminde mükellefler uzlaşma başvurusunda bir başvuru ücreti öderken Türkiye uzlaşma sisteminde başvuru ücreti ödenmemektedir. ABD'de başvuru ücreti dâhil ödenen paralar geri alınamaz. Türkiye'den farklı olarak, mükellef başvurusunda mal varlığına ilişkin bilgiler vermekte ve ödeyebileceği vergi miktarı teklifiyle başvuru yapmaktadır. Bu uygulama, mükelleflerin vergi miktarını ödemeyerek finansal avantaj sağlamalarının önüne geçmekte, hem de mükelleflerin vergi ödeme alışkanlıklarını korumaya itmektedir.

Türkiye vergi uzlaşma sisteminde uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesinde mükellefin vergiye uyumu, vergi ödeme alışkanlığı ve mal varlığı gibi etkenler uzlaşma taleplerin değerlendirilmesinde dikkate alınmamaktadır. Uzlaşma toplantısı yapılmadan da uzlaşmanın reddedilmesi veya kabul edilmesi söz konusu olmamaktadır.

ABD Vergi Sistemi'ndeki vergi uzlaşması ile Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi uzlaşma sistemi, vergilemenin kanunilik ilkesine göre değerlendirildiğinde; Amerika Birleşik Devletleri'nde uzlaşmanın konusuna giren vergi ve ceza türlerine göre her ne kadar bir sınırlama olmasa da Türk Vergi Sistemi'ne göre, kanunilik ilkesine daha sadık kaldığı görülmektedir. Bunun en önemli göstergesi ABD Vergi Sistemi'nde uzlaşmadaki öncelik vergi tahsilini garantiye alma ve salınan vergiden kolay kolay vazgeçmemedir.

3.5. Vergi Uzlaşma Müessesinin Ülkeler Bazında Karşılaştırılması

Vergi uzlaşma müessesesi araştırmamıza konu olan ülkelerde uzlaşmanın uygulanışı bakımından benzer yanlar olduğu kadar farklı yönler de bulunmaktadır. Bu farklılıklar özellikle uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza türleri bakımından öne çıkmaktadır.

Almanya Vergi Sistemi'nde uzlaşma kaldırılmış olmakla birlikte uzlaşma benzeri uygulamalarda vergi türleri bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşmaya konu vergi türleri bakımından Almanya Vergi Sistemi'ne en yakın uzlaşma sistemi ABD Vergi Sistemidir. İngiltere Hukuk Sistemi diğer hukuk sistemlerinden farklı olsa da uzlaşmaya konu vergi türleri bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Özellikle uzlaşmaya konu edilen vergi türleri, Fransa vergi uzlaşma sistemini diğer ülkelerden ayırmaktadır. Fransız vergi uzlaşma sisteminde vergi asılları uzlaşmanın konusuna girmemekte, yalnızca vergi cezaları üzerinde uzlaşma talep edilmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde ise genel olarak hem vergi asılları hem de vergi cezaları uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Ülkeler bazında vergi ve cezaların uzlaşmanın konusuna dâhil edilip edilmeyeceği Tablo 13'de gösterilmiştir.

Tablo 13. Ülkeler Bazında Uzlaşma Konusu Edilen Vergi ve Cezaların Karşılaştırması

Ülkeler	Uzlaşmanın Konusuna Giren	
	Vergi Aslı	Cezalar
Almanya	✓	✓
ABD	✓	✓
Fransa		✓
İngiltere	✓	✓
Türkiye	✓	✓

Kaynak: Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Araştırmamıza konu edilen dört Batılı ülkede vergi uzlaşma sisteminin tek ortak özelliği ise vergi uyuşmazlıklarında, mükelleflerinin yargı yoluna gitmeden önce idare ile uzlaşmaya gitmeleri veya idari yolları tüketmeleridir. Bu dört ülkeden farklı olarak Türkiye Vergi Sistemi'nde mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna gitmeden önce uzlaşma talebinde bulunması gerekmemektedir. Yargı yoluna gitmeden uzlaşma talebinde bulunma şartının ülkeler bazında karşılaştırılması Tablo 14' de gösterilmiştir.

Tablo 14. Yargı Yoluna Gitmeden Uzlaşma Talebinde Bulunma Şartı (Ülkeler Bazında)

Ülkeler	Yargı Yoluna Gitmeden Uzlaşma Talebinde Bulunma Şartı	
	Var	Yok
Almanya	✓	
ABD	✓	
Fransa	✓	
İngiltere	✓	
Türkiye		✓

Kaynak: Tarafımızca Hazırlanmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ

Bu çalışmada, vergilemede kanunilik ilkesi, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesesi ve bazı Batılı ülkeler uzlaşma müesseseleri incelenmiştir. Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşmaya yönelik işlemler, kanunlardan ziyade yönetmeliklerde belirtilen usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Uzlaşmaya yönelik işlemler, kanunlardan alınan yetkilere dayanılarak yönetmeliklerle yapılmış ise de uygulamanın kanunilik ilkesi ile bağdaşmayan yönleri vardır.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin hala yürürlükte bulunan 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür... Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilmiştir. Buradan hareketle, Türk Vergi Sistemi'nde vergilemenin kanunilik ilkesinin benimsendiği söylenebilir.

Vergilemenin kanunla yapılacağını hüküm altına alan Anayasa, bu hükmünü diğer anayasal hükümlerle de güvence altına almıştır. Anayasa'nın 7. maddesinde yasama yetkisinin TBMM'de olduğu, 11. maddesinde Anayasa hükümlerinin yasama, yürütme, yargı ile diğer kuruluş ve kişileri bağlayan hukuk kuralları olduğu, 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu, ifade edilmiştir. Kısaca kanunilik ilkesi sağlam temeller üzerine oturtulmuştur.

Vergi uzlaşması, sadece Türk Vergi Sistemi'nde değil birçok Batılı ülke vergi sistemlerinde farklı şekillerde de olsa uygulandığı görülmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma sistemi ile çalışmamızda karşılaştırılması yapılan bazı Batılı ülke uzlaşma sistemlerinin farklı yanlarının bulunduğu göze çarpmaktadır. Karşılaştırma yapılan Batılı ülkelerin kanunilik ilkesine daha sadık kaldıkları anlaşılmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'ne yer alan uzlaşma, uyuşmazlıkların idari çözüm yollarından birisidir. Uzlaşmanın en önemli amacı, mükellefin, vergi idaresinin ve vergi yargısının zaman ve emek kaybının önlenerek verginin hızlı bir şekilde tahsil edilmesini sağlamaktır. Uygulamada ise bu amacı aşan veya aşmasına imkân veren düzenlemeler yapılmıştır.

Anayasa'da ve kanunlarda, idareye bazı konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. İdarenin kendisine verilen bu yetkiler, sınırlı yetkililerdir. İdarenin bu sınırı aşarak vergi, matrah,

tarife, istisna, muafiyet gibi vergilemenin temel öğeleri sayılabilecek konularda yapmış olduğu düzenlemeler, vergilemenin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz.

Vergi idaresi, salınan vergilerin tam ve zamanında toplanabilmesi için kendisine verilen yetkiler çerçevesinde işlemler yapması gerekmektedir.

Uzlaşma, vergi kanunlarında diğer idari çözüm yollarına kıyasen daha ayrıntılı halde düzenlenmiştir. Buna rağmen, uzlaşmayla ilgili birçok düzenleme kanunla değil, yönetmelikle yapılmıştır. Komisyonların oluşturulması ve komisyon üyelerinin belirlenmesi, üzerinde uzlaşılacak vergi ve ceza tutarına göre, yönetmelikle belirlenmektedir. Komisyonlar, vergi aslında ve vergi cezasında uzlaşma yapabilmektedir. Komisyonların ne oranda uzlaşabilecekleri konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonu, ihtilafa konu vergi ve ceza tutarının tamamı üzerinde uzlaşarak vergi ve cezaların tamamı kaldırılabilir gibi çok az bir tutar üzerinde de uzlaşma yapabilir. Vergi aslı üzerinde uzlaşma yapmak, vergilemenin kanuniliği ilkesini zedelemektedir.

Vergilemenin kanuniliği ilkesi gereği, verginin salınması veya kaldırılması, yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara dayanması gerekmektedir. Uzlaşma ile ilgili işlemlerin, idarenin düzenleyici işlemlerine değil, kanunlara dayanması gerekir. Uzlaşmanın bu haliyle uygulanışı, kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Mükellefler, ihtilafa konu vergi ve ceza tutarı için yargı yoluna gidebileceği gibi uzlaşma talebinde de bulunabilir. İhtilafa konu vergi ve ceza tutarı için yargı yoluna başvurmadan uzlaşma talebinde bulunma şartı bulunmamaktadır. Oysaki çalışmamıza konu Batılı ülke uygulamalarının tamamında yargı yoluna gitmeden uzlaşma talep edilmesi şartı vardır. Uzlaşma, idari çözüm yoludur. Mükelleflerin, uzlaşmaya konu edilebilen vergi ve cezaları için öncelikle bütün idari çözüm yollarını tüketmesi gerekmektedir. İdari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvurulmaması gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uzlaşma müessesesi bulunmaktadır. Bu uzlaşmalardan yararlanmak farklı şartlara bağlanmıştır. Dolayısı ile iki farklı uzlaşma türü yerine tek ve kapsayıcı bir uzlaşma türünün olması, durumları aynı olan mükelleflerin aynı haklardan faydalanmalarını sağlayacaktır. Böylece hem Anayasa'nın eşitlik ilkesi gözetilmiş olacak hem de kanunilik ilkesine daha uygun bir uzlaşma sisteminin oluşturulması sağlanacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada incelemeyi yapan kişi açıklamalar yapmak üzere komisyonda yer alırken, tarhiyat sonrası uzlaşmada vergiyi tarh eden kişi veya ilgili idareden bir kişinin komisyonlarda yer alması zorunluluğu yoktur. Her iki uzlaşma komisyonunda vergiyi tarh eden kişinin bulunması yerinde olacaktır.

Uzlaşma komisyonları, uzlaşmaya konu vergi ve ceza miktarına göre değil, her ilde daimi olarak kanunla kurulmalıdır. Bu komisyonlarda görev alacaklar ve bunların görevleri kanunla belirlenmelidir.

Uzlaşma komisyonu kararlarında, mükellefin veya temsilcisinin söz hakkı bulunmamaktadır. Komisyonların vergi veya ceza tutarı üzerinde ne oranda uzlaşabilecekleri hakkında bir sınırlama da bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonları, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini, tarh edilen verginin kanunlara dayanıp dayanmadığı, şekil ve usul yönünden eksiklikler bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Komisyona katılan mükellefin de söz hakkı bulunmalı ve görüşlerine başvurulmalıdır.

Türk Vergi Uzlaşma Sistemi'nde mükellefin ödeme gücüne ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi gereği, mükelleflerin salınan vergiyi ödeme gücünün bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Uzlaşma, mükellefin ödeme gücü dikkate alınarak sağlanmalıdır.

Uzlaşmanın amaçlarından bir tanesi de vergi alacağının bir an önce tahsili olduğundan, mükelleflerin üzerinde uzlaşılan vergiyi vadesinde ödemeleri zorunlu tutulmalıdır. Mükelleflerin uzlaşma talepleri ile birlikte en az uzlaşmaya konu vergi aslını ödeyecek tutarda teminat göstermeleri, uzlaşmanın amacına ulaşmasını sağlayacaktır.

Uzlaşma tutanaklarında uzlaşma sonucunun gerekçelerine yer verilmediği gibi sonuçlarda ilan edilmemektedir. Vergi kanunlarına göre alınması gereken vergi aslı üzerinde de uzlaşma yapılmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda düzenlenen tutanaklarda, uzlaşmanın sonucunun gerekçesi mutlaka yer almalıdır. Uzlaşma sonuçları gerekçeleri ile birlikte açıklanmalı ve ilan edilmelidir.

Sonuç olarak, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan uzlaşma müessesesinin, Anayasa'nın benimsediği sosyal devlet, eşitlik gibi ilkeler de gözetilerek kanunilik ilkesini zedelemeyen yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Uzlaşma komisyonlarının oluşturulmasından üzerinde uzlaşılacak vergi miktarındaki yetkilerine kadar bütün düzenlemelerin açık, anlaşılır ve net bir

biçimde kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Uzlaşmanın farklı türleri yerine, tek bir uzlaşma türü olmalı, bütün mükelleflerin eşit ölçütlerde yararlanabileceği bir uzlaşma müessesesi kurulmalıdır. Uzlaşma ile ilgili hükümlerin, Anayasa'nın kanunilik ilkesine uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Anayasa'nın eşitlik ve kanunilik ilkesine dayanan düzenlemelerin kısa ve uzun vadede, mükellefler üzerinde olumlu etkileri olacağı, mükelleflerin vergilemeye uyumlarını artıracacağı, idareye de vergi alacağının tahsilinde kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Acınoroğlu, S. (2009). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi (Ataturk University Journal of Economics & Administrative Sciences)*, 23(3), 191-207.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi* (13. Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (10. Baskı). Ankara. Gazi Kitabevi
- Aksoy, Ő. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel Prensipler, Vergi Tekniđi, Türk Vergi Sistemi) (6. Baskı)*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Armağan, A. (2016). *Yargı Kararları Işığında Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ile Mücadele ve Alternatif Çözüm Arayışları*. Yayınlanmamış doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Armağan, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Deđerlendirme. *Maliye Dergisi*, (153), 160-178.
- Arslan, M. (2016). *Vergi Hukuku*. (9. Baskı) Bursa. Dora Yayıncılık.
- Bakar, F., Gerçek, A., & Mercimek, F. (2013). Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 62-77.
- Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku*. (12. Baskı). Ankara. Seçkin Yayınları.
- Biniş, M. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. Ankara. Adalet Yayınevi.
- Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliđi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 15-30.
- Çapkın, A. (2011). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi)Manisa Örneği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Çelik, C. (2003). Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler. *Vergi Dünyası Dergisi*, (261), 24-28.
- Çelikkaya, A. ve Bişgin, A. (2012). Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 163, 76-94.

- Çomaklı, Ş.E. ve Doğruyol, C. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Doğrusöz, B. (26 Eylül 2005). Özelge ve Düşündürdükleri. *Dünya Gazetesi*. 26.
- Dolgun, P. D. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi ve Uzlaşma*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Edizdoğan, N., Taş, M., ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi ve Ceza Yargılama Hukuku*. Ankara. Ekin Yayınevi.
- Egeli, H. ve Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (163), 130-146.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *AİBÜ-İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11 (2), 233-250.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (02.10.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). *2012 Faaliyet Raporu*. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf> (15.11.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *2013 Faaliyet Raporu*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (15.11.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). *2014 Faaliyet Raporu*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (15.11.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). *2015 Faaliyet Raporu*. Ankara. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı 216 Nolu Yayın.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). *2016 Faaliyet Raporu*. Ankara. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı 247 Nolu Yayın.
- Gerçek, A., Bakır, F., Mercimek, F., Çakır, E.U., ve Asa, S., (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 63(1), 81-130.

- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4, 177-201.
- Gözler, K. (2008). *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bu Güne Türk Vergi Yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 65(1), 85-126.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 5 (2015): 491-515.
- IRS. *Offer in Compromise Booklet Form 656-B (Rev.03-2018)*. 20 Eylül 2018. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>
- Kalaycı T. (2013). *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. (4. Baskı). Ankara. Yetkin Yayınları.
- Karatay, A. (2013). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2007). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. (12. Baskı). Ankara. Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (5. Baskı). Ankara. Gazi Kitabevi.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Nur, P. (2014) *Kanunilik İlkesi Bakımından Vergi Kabahatlerinin İrdelenmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Samsun.
- Oktar, S. A. (2016). *Vergi Hukuku*. (11. Baskı). İstanbul. Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. (22. Baskı). Ankara. Turhan Kitabevi.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbudun, E. (2003). *Anayasa hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Özcan, Z. (2015). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Ve Yargı Aşamasının Karşılaştırılması Ve Verginin Tarafları Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.

- Özdağ, H. (2015). *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.
- Özkan Kerimoğlu, Z. N. (2016). *Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans/doktora tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Özyer, M.A. (2004). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (3. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Pehlivan, O. (2006). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi Ceza Hukuku*. (3. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Taşcı, K. (2010). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tosuner, M. ve İnneci, A. (2018). Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 1-15.
- Türk Dil Kurumu. (2017). *Büyük Türkçe Sözlük*. www.tdk.gov.tr , (05.08.2017).
- Türk Dil Kurumu. *Güncel Türkçe Sözlük*. www.tdk.gov.tr (01.08.2017).
- Umdu, E. (2008). Vergi Hukukundaki Uzlaşma Çerçevesinde Sosyal Güvenlik Hukukundaki Uzlaşmanın Tahlili. *Mali Çözüm Dergisi*, 88, 207-212.
- Vatansever Öztürk, M. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(Özel Sayı 2014), 4815-4841.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2012). *Faaliyet Raporu*.
https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fvergi%20denetim%20kurulu_200513.pdf (14.12.2017).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2013). *Faaliyet Raporu*.
https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf (14.12.2017).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2014). *Faaliyet Raporu*.

https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202014%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu_1102.pdf (14.12.2017).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2015). *Faaliyet Raporu*.

https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf (23.12.2017).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2016). *Faaliyet Raporu*.

https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf (23.12.2017).

Yavaşlar, F. B. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 25(2), 309-337.

YILDIRIM, T. (2017)Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 23(2), 13-28.

Yıldız, S. ve Bostan, M. K. (2017). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 10(1), 107-126.