



**VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM MÜESSESELERİNDEN  
UZLAŞMA MÜESSESİ VE ETKİNLİĞİ**

**Tülün KALAYCI**

**Haziran 2013  
DENİZLİ**

**VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM MÜESSESELERİNDEN  
UZLAŞMA MÜESSESİ VE ETKİNLİĞİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Tezi  
Maliye Anabilim Dalı  
Maliye Programı**

**Tülün KALAYCI**

**Danışman: Yrd.Doç.Dr. Elvan CENİKLİ**

**Haziran 2013  
DENİZLİ**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı öğrencisi Tülün KALAYCI tarafından Yrd. Doç. Dr. Elvan CENİKLİ yönetiminde hazırlanan “Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 17/06/2013 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Yrd. Doç. Dr. Elvan CENİKLİ

**Jüri Başkanı – Danışman**

Yrd. Doç. Dr. Fatih DEYNELİ

**Jüri Üyesi**

Yrd. Doç. Dr. Zübeyr YILDIRIM

**Jüri Üyesi**


Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 12.07.2013 tarih ve ...12.1.11 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

**Prof. Dr. Turhan KAÇAR**  
**Müdür**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

Tülün KALAYCI



## ÖNSÖZ

Sosyal hukuk devletinin hâkim olduğu günümüzde kamu ekonomisinin sınırları oldukça genişlemiştir. Devletin üstlendiği görevlerin artması ile bu görevleri yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynak ihtiyacı artmıştır. Günümüzde devletin artan kamu ihtiyaçlarını karşılamak için başvurduğu en önemli gelir kaynağı hiç şüphesiz vergilerdir.

Vergi, devletle şahıs arasında doğan bir borç-alacak ilişkisi şeklinde ifade edilebilir. Her borç-alacak ilişkisinde olduğu gibi vergide de taraflar arasında uyumsuzluk çıkması kaçınılmazdır. Günümüzde sosyal ihtiyaçların artması kamu gelirlerine olan ihtiyacın da artmasına neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak vergiler hem miktar hem de çeşitlilik olarak artmakta, bu durumda bu uyumsuzlukların çoğalmasına neden olmaktadır.

Vergi, devlet ile vatandaş arasında hep mücadele konusu olmuştur. Devlet vergi gelirlerini en üst seviyeye çıkarmaya çalışırken mükellefler ise ödeyecekleri vergileri en alt seviyede tutmaya hatta ödememeye çalışmaktadırlar. Bu mücadelede mükellefler yasal zeminde çözüm ararken, zaman zaman da kanun dışına çıkarak vergi suçu işleyebilmektedirler. Bu suçlarından doğan cezalara idari aşamada çözüm arayan mükellef, cezalarda indirim, uzlaşma, terkin, af, pişmanlık ve ıslah gibi müesseselerin birinden faydalanarak maruz kaldığı cezayı ortadan kaldırmaya ya da en azından hafifletmeye çalışmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi suç ve kabahatleri anlatılarak Türk vergi sisteminde bunlara karşılık konulan cezalardan bahsedilecek, ikinci bölümünde vergi cezalarında indirim müesseseleri açıklanarak üçüncü kısmında ise bu müesseselerden uzlaşma müessesesinin yapısı, işleyişi ve etkinliği üzerinde durulacaktır.

“Vergi cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği” ismini taşıyan bu çalışmanın hazırlanmasında yardımını esirgemeyen sevgili hocam Yrd.Doç.Dr. Elvan Cenikli’ye çok teşekkür ederim.

Tülün KALAYCI

Mayıs, 2013

## ÖZET

### VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM MÜESSESELERİNDEN UZLAŞMA MÜESSESESİ VE ETKİNLİĞİ

Öğrenci: Kalaycı, Tülün

Yüksek Lisans Tezi

Maliye ABD

Maliye Programı

Tez Yöneticisi: Yrd.Doç.Dr. Elvan Cenikli

Haziran 2013, 118 Sayfa

Vergi, devletin kamusal hizmetlerini idame ettirmek amacıyla hükümet tarafından alınan ekonomik bir değerdir. Vergiler en önemli finansman kaynağı olmakla kalmayıp, aynı zamanda kamu gelirleri içinde en büyük paya sahiptir. Devlet yasaların izin verdiği ölçüde vergi gelirlerini maksimum seviyeye çıkarmayı hedeflerken mükellef az vergi ödeyerek kullanılabilir gelirini artırmaya çalışmaktadır. Bu çatışan çıkarlar kimi zaman vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Mükellefler bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak için çeşitli yollara başvurmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en sık başvurulan yöntem uzlaşma müessesesidir.

Uzlaşma müessesesinin; vergiyi gecikmeden tahsil etmek, yargının iş yükünü hafifletmek gibi avantajlarının yanı sıra, verginin yasallık, eşitlik ve verimlilik ilkelerine negatif etkileri bulunmaktadır. Anayasaya göre vergi ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırabilir. Uzlaşma kurumunun bunun bir istisnası olduğunu söyleyebiliriz.

Bu çalışmanın temel amacı vergi suç ve cezaları ile vergi cezalarında indirim müesseselerinin açıklanmasının yanı sıra Türk Vergi Sistemindeki uzlaşma müessesesinin yapısını ve etkinliğini analiz etmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi cezaları, vergi uyuşmazlıkları, uzlaşma kurumu, uzlaşma kurumunun verimliliği

**ABSTRACT****TAX COMPROMISE, ONE OF THE DISCOUNT INSTITUTIONS OF TAX PENALTIES, AND ITS' EFFICIENCY**

Student : Kalaycı, Tülün

Master Thesis

Finance Department

Finance Programme

Adviser of Thesis: Assist.Doc.Dr. Elvan Cenikli

June 2013, 118 Pages

**Tax is an economical value that is taken by government in order to sustain state's public services. Taxes are not only the most important financing resource but also have the largest share among public incomes.**

**While the state aims to maximize the tax revenue as far as the Constitution and laws allow, taxpayers try to maximize their disposable incomes by paying less tax. These conflicting interests may sometimes cause tax disputes. The taxpayers employ various solutions in order to eliminate these disputes. One of the most frequent methods of solving the tax disputes is the compromise authority.**

**It is obvious that compromise institution has advantages such as collecting taxes without delay and reducing the work land of justice, but it has also disadvantages about its' causes negative impact to the principles named legality of taxation and equality of taxation and efficiency of tax penalties. According to the fundamental law; taxes can only be imposed changed and removed by law. We can say that compromise institutions in an exception of this rule.**

**The basic aim of this study is to describe taxation penalties, revenue offenses and tax rebate institutions beside to analyze the structure and the efficiency of the compromise institution one of the administrative solutions in the tax controversy in Turkish taxation law.**

**Key words:** Taxation Penalties, tax disputes, compromise institution, efficiency of the compromise institution

## İÇİNDEKİLER

|                                   |      |
|-----------------------------------|------|
| TEZ ONAY SAYFASI.....             | i    |
| BİLİMSEL ETİK SAYFASI .....       | ii   |
| ÖNSÖZ .....                       | iii  |
| ÖZET.....                         | iv   |
| ABSTRACT .....                    | v    |
| İÇİNDEKİLER.....                  | vi   |
| TABLolar DİZİNİ .....             | xi   |
| ŞEKİLLER DİZİNİ .....             | xii  |
| SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ ..... | xiii |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK VERGİ KABAHAATI SUÇU VE CEZASI

|   |    |
|---|----|
| GİRİŞ .....   | 1  |
| 1.1. Vergi Kabahatleri .....  | 3  |
| 1.1.1. Kabahat Kavramı .....  | 3  |
| 1.1.2. Vergisel Kabahatler ve Cezaları .....                          | 4  |
| 1.1.2.1. Vergi Zıyaı Kabahati .....                                   | 5  |
| 1.1.2.2. Vergi Zıyaı Kabahatinin Cezası .....                         | 7  |
| 1.1.2.3. Usulsüzlük .....   | 7  |
| 1.1.2.4. Usulsüzlük Türleri ve Cezaları .....                         | 8  |
| 1.2. Vergi Suçları .....  | 12 |
| 1.2.1. Suç Kavramı .....  | 12 |
| 1.2.2. Vergi Suçu Kavramı .....                                       | 14 |
| 1.2.3. Vergi Suçunun Unsurları .....                                  | 15 |
| 1.2.4. Vergi Suçları .....  | 18 |
| 1.2.4.1. Kaçakçılık .....   | 18 |
| 1.2.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali .....                            | 20 |
| 1.2.4.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma .....                         | 21 |
| 1.3. Cezalar ile İlgili Ortak Kurallar .....                          | 21 |
| 1.3.1. Cezanın Kesilmediği veya Azaldığı Durumlar .....               | 21 |
| 1.3.1.1. Pişmanlık ve İslah .....                                     | 21 |
| 1.3.1.2. Yanılma ve Mücbir Neden .....                                | 21 |
| 1.3.1.3. Cezalarda İndirim .....                                      | 22 |
| 1.3.1.4. Zamanaşımı .....   | 23 |
| 1.3.2. Cezanın Arttırıldığı Durum (Tekerrür) .....                    | 24 |
| 1.3.3. Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlerin Cezalandırılması .....     | 24 |
| 1.3.4. Birden Fazla Kabahat İşlenmesi Durumunda Ceza Uygulaması ..... | 25 |



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM MÜESSESELERİ

|  |    |
|--|----|
| 2.1. Vergi Affi .....  | 27 |
| 2.1.1. Genel Olarak Af Kavramı .....   | 27 |
| 2.1.1.1. Affin Hukuki Durumu .....   | 27 |
| 2.1.1.2. Hukuk Sisteminde Genel Af ve Özel Af Ayrımı .....                       | 28 |
| 2.1.2. Vergi Hukukunda Affin Yeri ve Hukuki Niteliği .....                       | 28 |
| 2.1.2.1. Vergi Hukukunda Af Kavramı .....  | 28 |
| 2.1.2.2. Vergi Affinin Kapsamı .....   | 29 |
| 2.1.2.3. Vergi Affinin Özellikleri .....   | 30 |
| 2.1.2.4. Vergi Affinin Türleri .....   | 31 |
| 2.1.2.5. Vergi Affinin Uygulanma Nedenleri .....                                 | 31 |
| 2.1.3. Vergi Affinin Sosyal ve Ekonomik Etkileri .....                           | 33 |
| 2.1.4. Türkiye’de Vergi Affi .....   | 34 |
| 2.2. Cezalarda İndirim .....   | 37 |
| 2.2.1. Ceza İndiriminin Amacı .....  | 38 |
| 2.2.2. Cezalarda İndirimin Yasal Dayanağı .....                                  | 38 |
| 2.2.3. Cezada İndirimin Kapsamı .....  | 39 |
| 2.2.4. Ceza İndiriminden Yararlananlar .....                                     | 40 |
| 2.2.5. Ceza İndiriminin Şartları .....   | 40 |
| 2.2.5.1. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması .....                     | 40 |
| 2.2.5.2. Başvurunun 30 Gün İçinde Yapılması .....                                | 41 |
| 2.2.5.3. Ödemenin Kanunda Öngörülen Sürelerde Yapılması .....                    | 42 |
| 2.2.6. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı .....                                | 42 |
| 2.2.7. Özellik Arz Eden Hususlar .....   | 44 |
| 2.2.8. İndirimli Ödemenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları .....    | 44 |
| 2.3. Pişmanlık ve Islah .....  | 45 |
| 2.3.1. Genel Olarak Pişmanlık ve Islah .....                                     | 46 |
| 2.3.2. Pişmanlık ve Islahın Kapsamı .....  | 47 |
| 2.3.3. Pişmanlık Kapsamına Giren Suç ve Cezalar .....                            | 48 |
| 2.3.4. Pişmanlık Hükmünden Yararlanmanın Şartları .....                          | 49 |
| 2.3.5. Pişmanlık Zammı .....   | 52 |
| 2.3.6. Pişmanlık Talebiyle Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler ..... | 52 |
| 2.3.7. Pişmanlık ve Islah Talebinin Reddedilmesi Durumu .....                    | 53 |
| 2.3.8. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Sonuçları .....                          | 53 |
| 2.4. Terkin .....  | 54 |
| 2.4.1. Terkin Kavramı ve Tanımı .....  | 54 |
| 2.4.2. Terkinin Çeşitleri .....  | 55 |
| 2.4.2.1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin .....                                    | 55 |
| 2.4.2.2. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin .....                              | 58 |
| 2.4.2.3. Tahakkuktan Vazgeçme .....  | 59 |
| 2.4.2.4. Yargı Kararı Nedeniyle Terkin .....                                     | 60 |
| 2.4.2.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin .....                   | 60 |
| 2.4.2.6. Vergi Afları Nedeniyle Terkin .....                                     | 62 |
| 2.4.3. Terkinin Sonuçları .....  | 62 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYEDE UZLAŞMA KURUMU UYGULAMALARI VE KURUMUN ETKİNLİĞİ

|  |    |
|--|----|
| 3.1. Uzlaşma Kurumu .....  | 64 |
| 3.1.1. Kavram Olarak Uzlaşma .....                                 | 64 |
| 3.1.2. Türkiye’de Uzlaşma Kurumunun Gelişimi .....                 | 65 |
| 3.1.2.1. 205 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme .....               | 65 |
| 3.1.2.2. 485 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme .....               | 65 |
| 3.1.2.3. 2365 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme .....              | 65 |
| 3.1.2.4. 3239 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme .....             | 66 |
| 3.1.2.5. 4008 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme .....             | 66 |
| 3.1.2.6. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....            | 67 |
| 3.1.2.7. 4444 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler .....         | 68 |
| 3.1.2.8. 5736 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler .....         | 69 |
| 3.1.2.9. Diğer Düzenlemeler .....                                  | 69 |
| 3.1.3. Türkiye’de Uzlaşma Kurumu .....                             | 69 |
| 3.1.3.1. Uzlaşma Kurumunun Amacı .....                             | 69 |
| 3.1.3.2. Uzlaşma Talep Edebilme Koşulları .....                    | 70 |
| 3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....                                 | 71 |
| 3.2.1. Genel Açıklama .....  | 71 |
| 3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı .....          | 72 |
| 3.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşabilme Koşulları .....                 | 72 |
| 3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu .....       | 73 |
| 3.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci .....                        | 73 |
| 3.2.5.1. Uzlaşma Talebi ve Talep Süresi .....                      | 74 |
| 3.2.5.2. Uzlaşmaya Davet .....                                     | 74 |
| 3.2.5.3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma .....          | 75 |
| 3.2.5.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi ..... | 75 |
| 3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma .....                                | 76 |
| 3.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı .....                   | 76 |
| 3.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu .....                    | 77 |
| 3.3.2.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....           | 77 |
| 3.3.2.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....             | 77 |
| 3.3.2.3. Ceza Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu .....              | 78 |
| 3.3.2.4. Uzlaşmanın Konusu Dışında Kalan Vergi ve Cezalar .....    | 78 |
| 3.3.3. Uzlaşma Talep Etme Koşulları .....                          | 79 |
| 3.3.4. Uzlaşma Talebinin Yapılması .....                           | 79 |
| 3.3.5. Uzlaşmanın İşleyişi .....                                   | 80 |
| 3.3.6. Uzlaşma Görüşmesinin Olası Sonuçları .....                  | 80 |
| 3.3.7. Uzlaşmanın Doğurduğu Sonuçlar .....                         | 82 |
| 3.3.8. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi .....                 | 83 |
| 3.3.9. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları .....                 | 84 |
| 3.4. Uzlaşma Kurumunun Belli Ülkelerdeki Uygulamaları .....        | 88 |
| 3.4.1. Almanya’da Uzlaşma Kurumu .....                             | 88 |
| 3.4.2. Amerika’da Uzlaşma Kurumu .....                             | 89 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.4.3. Fransa’da Uzlaşma Kurumu .....  | 89  |
| 3.4.4. İngiltere’de Uzlaşma Kurumu .....                                     | 90  |
| 3.5. Uzlaşma Müessesine Getirilen Eleştiriler .....                          | 90  |
| 3.5.1. Uzlaşma Kurumunun Vergilendirmede Eşitlik İlkesine Aykırı Oluşu ..... | 91  |
| 3.5.2. Kurumun Vergilendirmede Kanunilik İlkesine Aykırı Oluşu .....         | 92  |
| 3.5.3. Uzlaşma Kurumunun Güçler Ayrılığı İlkesine Aykırı Oluşu .....         | 92  |
| 3.6. Uzlaşmanın Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi .....                   | 93  |
| 3.6.1. Uzlaşmanın Sağladığı Kolaylıklar .....                                | 93  |
| 3.6.1.1. İdare Açısından Sağladığı Kolaylıklar .....                         | 93  |
| 3.6.1.2. Mükellef Açısından Sağladığı Kolaylıklar .....                      | 94  |
| 3.6.1.3. Yargı Organları Açısından Sağladığı Kolaylıklar .....               | 95  |
| 3.6.2. Türkiye’de Uzlaşma Müessesesinin Etkinliğini Azaltan Unsurlar .....   | 97  |
| 3.6.2.1. Uzlaşma Kurumunun Yeterince Bilinmemesi .....                       | 97  |
| 3.6.2.2. Uzlaşma Komisyonlarına Müracaat Süresinin Kısa Oluşu .....          | 97  |
| 3.6.2.3. Ödeme Koşullarındaki Esneklik .....                                 | 98  |
| 3.6.2.4. Uzlaşma Komisyonunun Yapısı ve Çalışma Şekli .....                  | 98  |
| 3.7. Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler .....                                 | 99  |
| 3.7.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri (TSU) .....                        | 100 |
| 3.7.2. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri (TSU).....                    | 101 |
| 3.7.3. Türkiye Geneli Uzlaşma Sonuçları (TSU) .....                          | 102 |
| 3.7.4. Bölgelere ve Seçilmiş Büyük İllere Göre Uzlaşma Verileri .....        | 104 |
| 3.7.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları .....                               | 107 |
| SONUÇ .....  | 109 |
| KAYNAKÇA .....   | 112 |
| ÖZGEÇMİŞ .....   | 118 |

**TABLolar DİZİNİ**

|  |            |
|--|------------|
| <b>Tablo 1.</b> Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırı .....                    | <b>85</b>  |
| <b>Tablo 2.</b> Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları .....            | <b>86</b>  |
| <b>Tablo 3.</b> Malmüdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları .....                    | <b>86</b>  |
| <b>Tablo 4.</b> Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu .....   | <b>86</b>  |
| <b>Tablo 5.</b> Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları .....   | <b>86</b>  |
| <b>Tablo 6.</b> İl Merkezinde Kurulan Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ....          | <b>87</b>  |
| <b>Tablo 7.</b> Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarının Görülmesiyle ilgili Dairelerin İş Yüğü ..... | <b>95</b>  |
| <b>Tablo 8.</b> Vergi Tahakkuk Tahsilat Miktar ve Oranları .....                                 | <b>96</b>  |
| <b>Tablo 9.</b> TSU Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçları .....                                    | <b>100</b> |
| <b>Tablo 10.</b> TSU Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları .....                              | <b>101</b> |
| <b>Tablo 11.</b> Taşra Birimleri Tarafından Oluşturulan Uzlaşma Sonuçları .....                  | <b>102</b> |
| <b>Tablo 12.</b> TSU Başvuruları ve Uzlaşılma Sonuçlarının Bölgelere Göre Dağılımı ....          | <b>104</b> |
| <b>Tablo 13.</b> TÖU Sonuçları .....   | <b>107</b> |

## ŞEKİLLER DİZİNİ

|   |            |
|---|------------|
| <b>Şekil 1.</b> Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....  | <b>84</b>  |
| <b>Şekil 2.</b> Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları.....                                      | <b>101</b> |
| <b>Şekil 3.</b> Vergi Komisyonlarında Uzlaşılan Dosyaların Komisyonlara Göre Dağılımı. ....           | <b>103</b> |
| <b>Şekil 4.</b> Uzlaşılan Vergi ve Ceza Miktarlarının Komisyonlara Göre Dağılımı .....                | <b>104</b> |
| <b>Şekil 5.</b> 2011 Yılı TSU Başvurularının Bölgelere Göre Dağılımı .....                            | <b>105</b> |
| <b>Şekil 6.</b> 2011 Yılı TSU Başvurularının Seçilmiş İller ile Diğer İller Arasındaki Dağılımı ..... | <b>105</b> |
| <b>Şekil 7.</b> 2011 Yılı TSU Tutarlarının Seçilmiş İller ile Diğer İller Arasındaki Dağılımı .....   | <b>106</b> |
| <b>Şekil 8.</b> 2011 Yılı TSU Başvurularının Seçilmiş İllerin Diğer İller ile Karşılaştırılması ..... | <b>107</b> |

**SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ**

|        |  |
|--------|--|
| AİGİ   | Amerika İç Gelir İdaresi                       |
| AATUHK | Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| AYMK   | Anayasa Mahkemesi Kararı                       |
| GİB    | Gelir İdaresi Başkanlığı                       |
| KDV    | Katma Değer Vergisi                            |
| KK     | Kabahatler Kanunu                              |
| m.     | Madde  |
| s.     | Sayfa  |
| S.     | Sayı   |
| SSK    | Sosyal Sigortalar Kurumu                       |
| TBMM   | Türkiye Büyük Millet Meclisi                   |
| TCK    | Türk Ceza Kanunu                               |
| TSU    | Tarhiyat sonrası Uzlaşma                       |
| TÖU    | Tarhiyat Öncesi Uzlaşma                        |
| TÖUY   | Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği            |
| UY     | Uzlaşma Yönetmeliği                            |
| vd.    | ve diğerleri                                   |
| VDDK   | Vergi Dava Daireleri Kurulu                    |
| VUK    | Vergi Usul Kanunu                              |

## GİRİŞ

Devletin topluma karşı üstlendiği görev ve sorumlulukları yerine getirmesinde ihtiyaç duyduğu finansman kaynakları arasında vergi gelirleri önemli bir yer tutmaktadır. Vergiyi kısaca, devletin kamusal faaliyetlerini devam ettirmek amacıyla bireylere getirdiği ekonomik yük olarak açıklayabiliriz. Kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla başvuru vergilerinin konulması ve toplanması devlet ile kişiler arasında vergi ödevi ilişkisini doğurmaktadır. Ancak devletin kamusal hizmetleri sunabilmek için devletin egemenlik gücünü kullanarak ekonomik birimlerden karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerler kimi zaman yükümlü ile devleti karşı karşıya getirmektedir. Bu durumda ise vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

Vergi, toplumun her kesimi tarafından, gerek fert bazında gerekse kurum bazında, aksatılmadan yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Kanunlar toplumsal olayları düzene koyan kurallar bütünüdür. Suç ise kanunun onaylamadığı diğer bir deyişle cezalandırdığı eylemlerdir. Vergi kuralları da kanunla belirlenmiştir. Vergi kanunlarının belirlediği kurallara uymayanlar da suç işlemiş sayılacağından buna karşılık bir cezai yaptırıma maruz kalacaktır.

Cezaya maruz kalan her fert gibi mükellef zaman zaman bu cezalara itiraz etmekte, cezadan kurtulmanın yollarını arayarak bu cezayı mümkün olduğunca en az şekilde ödemek istemekte buna karşılık devlet ise vergi ve cezayı en kısa zamanda ve en az masraf ile tahsil ederek hazineye intikalini sağlamanın peşindedir. Uyuşmazlıkların doğal çözüm yerleri yargı organlarıdır. Ancak devlet vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dava açma yoluna alternatif çözümler arayışına girmiştir. Çünkü devlet yasal alacaklarını yargının uzun sürecine maruz bırakmadan bir an önce tahsil etmek istemektedir.

Türk vergi sistemindeki ceza müessesesi ile kanun tarafından uygun görülmeyen halleri engellemek ya da tekrarlanmasına mani olmak amaçlanmaktadır. Buna karşın vergi sistemimizde katı bir uygulamadan söz edemeyiz. İşlenen vergi kabahat ve suçlarına verilecek cezalar belirlenirken bu cezaları hafifleten ya da tamamen ortadan kaldıran haller de belirlenmiştir. Türk Vergi Hukukunda ödeme, zamanaşımı, tahakkuktan vazgeçme, ölüm, yargı kararları gibi vergi cezalarını tamamen ortadan kaldıran nedenler bulunmaktadır. Vergi cezalarının ortadan kalkmasının en doğal hali ödemedir. Zamanaşımı devletin cezalandırma hakkını düşüren bir nedendir. Vergi

hukukunda zamanaşımı belirli bir süre geçmesi nedeniyle vergi alacağıının düşmesini ifade eder. Vergi cezalarının vergi idaresine belirli bir maliyeti olması nedeniyle idare belirli miktardaki vergi ve cezanın tahakkukundan vazgeçebilir. Tahakkuktan vazgeçme de vergi cezalarını tamamen ortadan kaldıran bir durumdur. Ölüm de vergi cezalarını düşüren bir nedendir. Vergiler normal şartlarda ölenin mirası reddetmemiş mirasçılarına geçerken vergi cezaları ölümle ortadan kalkar. Vergi idaresinin yaptığı her işlem yargı denetimine tabidir. Vergi kanunları ile vergi idaresinin yaptığı işlemler arasındaki uyumsuzluklarda eğer yargı organı, idarenin yaptığı işlemi iptal edecek bir karar verirse vergi ve cezası ortadan kalkar.

Yukarıda sayılan vergi cezalarını tamamen ortadan kaldıran hallerin yanı sıra tezimizin konusunu oluşturan, cezalarda kısmen indirimde bulunan yani hafifleten müesseselerde bulunmaktadır. Türk vergi sistemi içinde cezalarda indirim müesseseleri (af hariç) Vergi Usul Kanununda yerini almıştır. Bu uygulamalar uzlaşma, cezalarda indirim, af, terkin, pişmanlık ve ıslah şeklinde sıralanabilir. “Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği” başlıklı yüksek lisans tez çalışmamız, bu indirim müesseselerinin tanımını, işleyişini, hukuki niteliğini genel olarak değerlendirmekte ve sonra tezin ana konusu olan vergi hukuku disiplini içindeki uzlaşma kavramını, uzlaşmanın getiriliş amacını ve hukuki niteliğini ele almaktadır. Ayrıca bu bölüm içerisinde yürürlükteki uzlaşma kurumunun tarihi süreçte geçirdiği değişim incelenmiştir. Son olarak uzlaşma müessesesinin vergi ve ceza sistemi içindeki etkinliği irdelenerek uzlaşma kurumunun yapısına ve uygulanış biçimine ilişkin eleştirilere yer verilmiştir. Söz konusu bu eleştiriler özellikle uzlaşmanın vergilendirmede yasallık ve eşitlik ilkelerini zedelediği hususunda yoğunlaşmıştır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **GENEL OLARAK VERGİ KABAHAATI**

#### **SUÇU VE CEZASI**

#### **1.1.Vergi Kabahatleri**

Devlet, insanların huzur, güven ve sosyal bir düzen içinde yaşamasını sağlamak zorundadır. Bu düzenin sağlanması için devlet bir takım kurallar koymuştur ve bu kuralları ihlal edenler bir takım yaptırımlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Suçlar çeşitli kategorilere ayrılmıştır. Bunlar; toplumu doğrudan doğruya yıkmaya yönelikler, yurttaşın yaşamını, malını ya da onurunu ihlal edenler ve kamunun esenliği için yasanın yapmayı ya da yapmamayı buyurduğu kurallara aykırı eylemlerdir. Hukuk sistemlerinde, düzenini ihlal edici eylemlerden daha ağır sayılan ihlallerin suç, daha hafif sayılan ihlallerin kabahat olarak nitelendirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu nedenle bir fiilin hukuka aykırılıkla ilgisi kurulamıyorsa hiçbir zaman suç ve kabahat olarak tanımlanamaz. Hukuka aykırı olan fiiller arasında suç ve kabahat olarak ayrımı yapılması bir nitelik farkına dayanmaz. Söz konusu ayırım hukuka aykırı eylemler arasındaki nicelik farkına dayanır. Bu haliyle suç ile kabahat arasındaki farkın temelinde bir nitelik farkından çok bir nicelik farkı olduğu görülmektedir ( Şenyüz, 2011: 3).

765 sayılı TCK'nın yürürlükte olduğu dönemde, kabahatler de birer suç türü olarak düzenlendiğinden, VUK'da düzenlenen hukuka aykırı fiillerin tamamı vergi suçu olarak kabul edilmekteydi. Ancak bu suçlar, cezayı kesen organa göre, adli vergi suçları ve idari (mali) vergi suçları olarak iki kategoride değerlendirilmekteydi. 1 Haziran 2005 tarihinde 5237 sayılı TCK'nın ve KK'nın yürürlüğe girmesiyle ve 5728 sayılı Kanunla VUK'da yapılan değişiklikle idari vergi suçu olarak kabul edilen vergi suçları, kabahat olarak değiştirilmiştir (Bozdağ, 2008: 94). Bu nedenle çalışmamızda, VUK'da düzenlenmiş olan hukuka aykırılık oluşturan fiiller, öngörülen yaptırımın türüne göre, vergi suçları ve vergisel kabahatler olarak ayrı başlıklarda incelenecektir.

#### **1.1.1.Kabahat Kavramı**

Türk Dil Kurumu Güncel Sözlüğünde, kabahatin ilk anlamı “uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, suç, kusur, töhmet”, hukuki anlamı da “hafif hapis, para cezası veya meslek ve sanattan alıkonulma ile cezalandırılan suç” şeklinde verilmiştir (<http://tdkterim.gov.tr/bts/> 10.09.2012).

Ceza Kanunu'nda yer alan ve belirli ağırlıkta olmaları dolayısıyla “suç” olarak adlandırılan fiiller dışında, genel prensipleri Kabahatler Kanunu'nda belirlenen, suçlardan farklı olarak idari para cezası ve idari tedbir yaptırım ile karşılanan fiillere “kabahat” denilmektedir. Kabahat deyiminden ne anlaşılması gerektiği Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre kabahat deyiminden; “kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık” anlaşılır. Madde gerekçesinde “Bu tanımlamada, suç gibi kabahatin de bir haksızlık oluşturduğu vurgulanmıştır. Esas itibariyle haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Haksızlıklar arasında bu yönde yapılan tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmaktadır.” denilmiştir.

Kabahatler suçlara oranla toplum düzenini hafif (daha az) ihlal eden fiillerdir. Hukuka karşı ihlallerden hafif olanları kabahat olarak nitelendirilmekle beraber bu fiiller bir anlamda kabahat nev'inden suçlardır (<http://vergivekanunlar.blogspot.com> 10.10.1012)

### **1.1.2. Vergisel Kabahatler ve Cezaları**

Vergisel kabahatler, vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından vergisel yükümlülüklerle aykırı fiillerle işlenen ve devleti vergi kaybına uğratan veya vergi kaybı tehlikesi doğuran, cezası, idare tarafından kesilen idari para cezası olan hukuka aykırı fiillerdir. VUK'da düzenlenmiş olan vergisel kabahatler, vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük) kabahatlerinden oluşmaktadır. (Bozdağ, 2008: 95)

Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılarak ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarılması ve ayrı bir sistem içinde yaptırıma tabi tutulmaları günümüz hukuk sistemlerinde kendini gösteren bir eğilim haline gelmiştir. Kabahatler genellikle suçun bir türü olarak kabul edilmekteyken, suç olmaktan çıkarılmasına ilişkin çeşitli gerekçeler ileri sürülmüştür. Nitekim 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu kabahat nevinden olan fiilleri suç olmaktan çıkarmıştır. Bir başka ifade ile yeni ceza kanunu cürüm kabahat ayırımını terk etmiştir. Ceza kanunu dışına çıkarılan kabahatler bu defa tamamen yaptırımsız bırakılmayıp, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ile düzenlenmiştir. KK, kabahatler konusunda genel kanun niteliğindedir. KK'nın çıkmasıyla suç ve kabahat kavramlarının hukuki kaynakları arasındaki farklılaşma

netleşmiştir. Suçlar suç hukukunun, kabahatler ise kabahat hukukunun konusu haline gelmiştir (<http://vergivekanunlar.blogspot.com> 10.10.2012).

Vergi kabahat/suç ve cezaları konusunda, 8 Şubat 2008 tarih ve 26781 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanan 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la Vergi Usul Kanununda düzenlenen bazı kabahat/suç ve cezalar, yeni çıkan Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir (Bilici, 2012: 85).

Vergi Kabahatlerini; vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak üç başlık altında toplayabiliriz.

#### **1.1.2.1.Vergi Ziyayı Kabahati**

Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair “5728 sayılı yasa, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun konumuza ilişkin bazı hükümleri de değiştirmiş bulunmaktadır. Öncelikle “Vergi Ziyayı ve Suçu” başlığını taşıyan 344. maddenin başlığını “ Vergi Ziyayı Cezası” şeklinde değiştirmiştir (Donay, 2008: 10). Yasanın genel gerekçesinde; kabahatleri suç olmaktan çıkarma ve bunları ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin olduğunu görüyoruz.

Vergi ziyayı, VUK’ un 341. maddesinde: “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu durumda vergi ziyayı;

1. Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi,
2. Zamanında, fakat noksan olarak tahakkuk ettirilmesi,
3. Haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesidir.

341 inci maddeye göre; mükellef veya sorumlunun vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, vergi ziyasının oluşması

için yeterlidir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, şahsi, medeni hali veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız geri verilmesine neden olma da vergi ziyayı sayılmıştır. Burada soyut medeni durumu hakkında yanlış beyanda bulunma yeterli olmayıp, bu yanlış beyanın vergi kaybına neden olması gerekir. Aksi takdirde böyle bir vergi kaybı yoksa Kabahatler Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan "kimliğini bildirmeme veya yanlış bildirme" kabahati oluşur (Donay, 2008: 241). Maddenin son fıkrası ise, etkin pişmanlığı kabul etmemiştir. Başka bir deyişle, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlattırılması veya haksız iadenin geri alınması halinde de ceza uygulamasından vazgeçilmez (Donay, 2008: 242).

Vergi ziyayı, verginin ödenmesi aşamasıyla değil, tahakkuk aşamasıyla ilişkilendirilmiştir. Zaten Vergi Usul Kanunu'nu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan ayıran temel nokta da budur. Çünkü bir vergi ödenmesi gereken safhaya geldikten ( tahakkuktan ) sonraki aşaması 6183 sayılı Kanunun kapsamına girmektedir.

Vergiye doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler, şekle ve usule ilişkin işlemlerdir. Bu işlemlerden herhangi birisinin yapılmamış veya eksik yapılmış olması, tek başına vergi ziyasını neden olduğunu göstermeye yeterli değildir. Vergi ziyasının meydana gelip gelmediği, ancak tahsilât aşamasının yapıp yapılmaması halinde söz konusu olabilir (Ay, 2006: 42).

Vergi ziyayı suçunda mükelleflerin ödevlerini yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri hali söz konusudur. Buna, 'beyanname vermeme' veya 'beyannamede eksik beyanda bulunmayı örnek olarak gösterebiliriz. Örneğin; beyan yükümlülüğü bulunan ticari, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı elde eden bir mükellefin, beyanname verme süresi geçtiği halde bu kazançları için beyanname vermemesi, vergi ziyayı suçunu oluşturacaktır. Aynı şekilde, sorumlu sıfatıyla kestiği vergileri (yaptığı stopajları), süresi geçtiği halde, vergi dairesine bildirmeyen sorumlunun eylemi de aynı suçta konu olacaktır. Beyannamenin verilmesi, ancak gelirin veya verginin eksik gösterilmesi durumunda da, yine aynı suçtan takibat yapılabilecektir (Bilici, 2012: 86).

### 1.1.2.2.Vergi Ziyayı Kabahatinin Cezası

Vergi ödevlerine uyulmaması, bir verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi sonucunu doğuruyorsa, vergi ziyayı oluşacaktır. Vergi ziyasının varlığı, ödevlere uymama eyleminin, söz konusu vergiyle ilgili, tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelir. Tarh dönemleri her verginin kendi yasasında belirlenmiştir. Örneğin; gelir vergisine tabi olan ticari kazançlarda tarh dönemi genel olarak, gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen Mart ayıdır. Kabahatin oluşması için, vergi ziyasının varlığı yeterli görülmüştür; mükellefin kasıtlı olup olmadığı önem taşımamaktadır (Bilici, 2012: 86).

Vergi ziyayı kabahatinin işlenmesi halinde uygulanacak vergi ziyayı cezası, ziyaya uğratılan verginin bir katıdır. Buna göre, zamanında mükelleften tahsil edilmeyen vergi kadar vergi ziyayı cezası tahsil edilecektir<sup>1</sup> (Tosuner ve Arıkan, 2008: 205).

Kural olarak kayba uğratılan verginin 1 katı olarak belirlenen vergi ziyayı cezasının miktarı iki durumda farklılık arz etmektedir; Eğer vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmişse, ceza, bu fiillere sebebiyet verenlere 3 kat olarak uygulanacaktır (VUK, m. 344). Örneğin miktarı 1 lira olan vergi ziyayı sahte belge kullanmak eyleminden doğmuşsa mükellefe verilecek ceza 1 lira yerine 3 lira olacaktır.

Bir diğer husus, mükellef eğer vergi beyannamesini kanuni süre geçtikten sonra, ancak vergi incelemesine başlanılmasından önce vermişse, vergi ziyayı cezası %50 oranında kesilir (Bilici, 2012: 87).

### 1.1.2.3.Usulsüzlük

Usulsüzlük, VUK’ da madde 351’de “vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi’ olarak tanımlanmıştır. Usulsüzlükte henüz bir vergi kaybı meydana gelmemiş ancak vergi kaybı oluşma tehlikesi doğmuştur. Çünkü vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam oluşturmuş olmaktadır.

VUK’ nu usulsüzlük kabahatini, fiillerin ağırlığına göre iki derece üzerinden tek tek saymış, md. 352’de bunlara ilişkin cezaları saptamıştır. Örneğin, vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması 1. derece usulsüzlük sayılmıştır. Aynı

1 Vergi ziyayı cezasının hesabında, 20.10.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi kararına kadar gecikme faizi de hesaplanıyordu. 1999 yılından bu yana sürdürülen bu uygulamanın Anayasaya aykırı olduğuna karar verilmiştir. 344.maddenin 2.fıkrası iptal kararına göre yeniden düzenlenmiş ve ceza miktarı hesaplanan faizle ilişkilendirilmeden, verginin bir katı olarak öngörülmüştür.

şekilde, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, defterlerin tasdik ettirilmemesi vb. fiiller 1. derece usulsüzlüğü oluşturmaktadır. Bazı evrak ve belgelerin bulunmaması ya da ibraz edilmemesi vb. fiiller ise 2.derece usulsüzlük sayılmıştır (Ay, 2006: 53).

#### **1.1.2.4.Usulsüzlük Türleri ve Cezaları**

VUK' nu, usulsüzlük fiillerini iki bölümde düzenlemektedir. Birinci bölümde düzenlenen usulsüzlükler, birden çok vergi için geçerli olan genel nitelikteki usulsüzlüklerdir. İkinci bölümdeki usulsüzlükler ise sadece bir vergiye ya da bir olaya ilişkin özel nitelikteki usulsüzlüklerdir.

##### Genel Usulsüzlükler:

VUK.'un 352. maddesi, genel usulsüzlükleri iki dereceye ayırmıştır. Bu dereceler ve buna bağlı cezalar aşağıda sıralanmıştır.

##### Birinci Derece Usulsüzlükler:

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından VUK. 245. madde hükmüne göre, muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- VUK' un kayıt nizamına ait hükümlerine (m. 215–219) uyulmamış olması. Her incelemede inceleme tarihine kadar, aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır.
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması. Kanuni sürenin sonunda başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.
- Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK. 342. maddesinin 2. fıkrasında

belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

İkinci Derece Usulsüzlükler:

1. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK'nun 342. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması,
2. Ekim ve sayım beyanlarının, süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri kapsayacak doğru bir şekilde olmaması,
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamanın bildirim hariç),
4. Vergi karnesinin, süresinin sonunda başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
7. Hesap ve muamelelerinin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla, bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi,

Genel Usulsüzlüğe Verilen Cezalar

VUK'un 352. maddesi, genel usulsüzlük suçlarının Kanuna Bağlı Cetvele göre cezalandırılacağını öngörmüştür. Bu Cetvel VUK'un ekinde yer almaktadır, cezalar maktu olarak belirlenmiştir ve yılsonunda bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Adı geçen cetvelde ceza miktarları, suçun birinci derecede veya ikinci derecede usulsüzlük olması ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliği göz önünde tutularak farklılaştırılmıştır.

352. maddede, genel usulsüzlük fiillerinin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda, cetvelde yer alan cezaların iki kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Özel Usulsüzlükler

Özel usulsüzlük suçları genel olarak vergileme sürecinin sağlıklı işlemesi için

büyük öneme sahip; fatura, fiş, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir. Bunlara ilave olarak; günü gününe defter kaydı, vergi levhası asılması gibi başka bazı şekli ödevlere uymama fiillerinin de özel usulsüzlük suçu kapsamına alındığı görülmektedir (Bilici, 2012: 89).

Özel Usulsüzlük fiilleri ve buna uygulanacak cezalar Vergi Usul Kanununun 353. ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Bu fiiller ve uygulanacak cezalar aşağıda belirtilmiştir.

- Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 2013 yılı için 190 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK m.353).
- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 2013 yılı için 190 TL Özel Usulsüzlük Cezası kesilir (VUK m.353).
- Vergi mükellefi olmayan kişilerin aldıkları mal veya gördükleri hizmet karşılığında almadıkları belgeler için; belge verilmemesi ile ilgili cezanın beşte biri oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu kişilere ceza kesilebilmesi için belge almadığının vergi incelemesine yetkili tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği ceza ihbarnamesi yerine geçer ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 210).
- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; iş yerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken



işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 2013 yılı için 190 TL özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK m.353).

- Vergi Usul Kanununa göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 2013 yılı için 4.300 TL özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK m.353).
- Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi son fıkrası hükmü ile getirilen “ vergi kimlik numarası alma ve kullanma zorunluluğu” na uymayan gerçek ve tüzel kişiler hakkında her bir işlem için 2013 yılı için 230 TL özel usulsüzlük cezası Kesilir.
- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 2013 yılı için 700 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.
- 4358 sayılı kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 2013 yılı için 940 -TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.
- Vergi Usul Kanununun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca, Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 2013 yılı için 700 TL özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK m.353).

Ayrıca aşağıdaki durumlarda da özel usulsüzlük cezası kesilir:

Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkartıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden;

- Maktu vergilerde % 50,

- Nispi vergilerde % 10,

Oranında özel usulsüzlük cezası kesilir ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 211).

Her türlü kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığı, vergi daireleri, zirai kazançlar il merkez komisyonları ile vergi incelemeye yetkili olanlarca kendilerinden istenilen her türlü bilgiyi vermek zorundadırlar. Bu zorunluluk Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesi gereği öğrendikleri ölüm ve intikalleri bildirmekle görevli olanlar için de geçerlidir. Bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanır. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu yükümlülükleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen süre içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde kanunda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde  $\frac{1}{4}$  oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise  $\frac{1}{2}$  oranında uygulanır ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 212).

## **1.2. Vergi Suçları**

### **1.2.1 Suç Kavramı**

Suç insanların toplum halinde yaşamaları ile birlikte doğmuş ve kimi zaman dini, kimi zaman ahlaki ve kimi zaman da sosyal dayanışma gereği toplum tarafından kabul edilmeyen davranışlar olarak karşımıza çıkmıştır (Bayraklı, 2006: 59). Suç, insanın sosyal bir varlık olması ve bireyin toplumla çatışması nedeniyle eskiden beri var olan ve gelecekte de varlığını sürdürecektir bir olgudur. İnsan ve toplum arasındaki sosyolojik etkileşim sonucu ortaya çıkan bu konu hakkında, doktrinde farklı tanımlara rastlamak mümkündür (Hatipoğlu, 2007: 3).

Suç, kişi ya da kurumların, cezai müeyyidelerle korunan hukuk kurallarına uymamasını ifade eder (Uluatam, 1994: 216). Pozitif hukuka göre suç, kanunun cezalandırdığı fiildir. Buna göre suçu, cezai yaptırım ile korunan ilkelere, “normlara” uymama biçiminde tanımlamak mümkündür (Kırbaş, 1997: 175).

Ceza hukuku açısından suçun hukuki tanımı önemlidir. Tabi ki bu tanımı

yaparken suçun niteliklerini ve unsurlarını dikkate almak gerekir. Suç; bütün özelliklerini de içine alabilecek şekilde şöyle tanımlanabilir. Suç, sorumlu kişiler tarafından, olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan, bir kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiiller olarak tarif edilebilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere suç;

- Hareket
- Ceza tehdidi taşıyan kanundaki tarife uygunluk (tipiklik)
- Hukuka aykırılık
- Failin sorumlu tutulabilmesi (isnat kabiliyeti, kusurluluk) unsurlarından oluşmaktadır.

Suçun önemli unsurlarından biri olan hukuka aykırı hareketler toplum düzenini, huzuru, yaşam standartlarını, güven içinde yaşamayı tehdit eden davranışlardır. Birey kafasında bazı menfaatler tasarlayıp bu aykırılıkları icra ederek suçlu sıfatını edinmektedir. Elbette ki, toplumun kabul etmeyeceği bu tür davranışlar sergilenirken, insanın zihninde oluşan suç tanımı da bizim için önem arz etmektedir. Zira, suçun işlenişini insan eksenli olarak değil, fakat sadece soyut olarak düşünürsek doğru bulguları elde etme şansımız oldukça azalacaktır (Hatipoğlu, 2007: 4).

Günümüzde suçu oluşturan insan davranışı, toplumda yürürlükte olan sosyal normlardan bir nevi sapış, sapıcı eylem olarak tanımlanmaktadır. Sosyal hayatta insanlar ve grupların tavır ve hareketleri, bazı kurallara ve otoriteyi belirten standartlara göre örgütlenmiş olup, bu standart ve kurallar, sosyal normları oluşturmaktadır. En geniş anlamıyla sosyal normların, bir sosyal gruba mensup olanların paylaştıkları, kendisine uymalarını bekledikleri ve uymanın pozitif veya negatif müeyyidelerle sağlandığı standartlar olduğu görülmektedir. Sonuç olarak norm, bir kural, standart hareket ve faaliyet için bir örnek olmaktadır. Bu normlardan sapıcı eylemlerin suç kapsamında değerlendirilebilmesi için kanun koyucu tarafından seçilmiş olması ve bir ceza müeyyidesi ile karşılanmış olması gerekmektedir (Bilgin, 2006: 4).

Ancak, ceza hukuku açısından önemli olan hukuki tanımdır. Bu tanıma göre, suç, biçimsel açıdan hukuk düzeni tarafından ceza veya emniyet tedbiri yaptırımına bağlanmış kanuni yapı olmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu yapı aynı zamanda kanunun belirli fiilleri niçin ceza yaptırımını ile karşıladığının cevabı da olmaktadır.

Çünkü fiil hukuka aykırı olmadıkça suçun varlığından söz edilemez. Kanun koyucunun haksız fiiller içinden seçerek negatif bir ceza normuyla önlemekte yarar gördüğü eylem, suç oluşturmaktadır. Çünkü suç işlendiğinde, kanun koyucunun bir hukuksal yararı korumak için topluma yönelik olarak kanunla düzenlediği emir veya yasak ihlal edilmiştir (Bilgin, 2006: 6).

### **1.2.2. Vergi Suçu Kavramı**

Vergi suçu; vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu ile vergilendirme sürecinde görev alan kamu görevlileri tarafından işlenen ve devleti vergi kaybına uğratan ve/veya kamu düzenini bozan, VUK'ta suç olarak düzenlenen ve karşılığında hapis ve/veya adli para cezası öngörülen fiillerdir. Vergi suçu cezası ise, vergi suçu işleyenler için öngörülen ve ceza mahkemelerince hükmedilen hapis ve adli para cezalarıdır. VUK'da düzenlenmiş olan vergi suçları, 'vergi kaçakçılığı suçu', 'vergi gizliliğini ihlal suçu' ve 'mükellefin özel işlerini yapma suç'larından oluşmaktadır. Yasa koyucu, vergi suçlarından vergi kaçakçılığı suçunun cezasını VUK'da düzenlemiş, vergi gizliliğini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının cezaları için TCK'nın 239 ve 257'nci maddelerine yollamada bulunmuştur. Vergi kaçakçılığı suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının cezası hapis cezası iken, vergi gizliliğini ihlal suçunun cezası hem hapis cezası hem de adli para cezasıdır. Vergi suçlarının cezaları hapis ve adli para cezası olduğundan, bu suçlardan dolayı yargılama yapmaya ve ceza kesmeye ceza mahkemeleri yetkili ve görevlidir (Bozdağ, 2008: 95).

Vergi ceza hukukunun temel kavramlarından birisini oluşturan vergi suçunun ceza hukuku ve vergi hukuku alanlarında hatta idari yaptırımlar niteliğinde olmasından dolayı idare hukuku alanında farklı tanımları yapılmaktadır. Konuya vergi ceza hukuku açısından da bakıldığında ortak bir vergi suçu tanımının varlığından söz etmek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle vergi ceza hukuku literatüründe de vergi suçunun farklı tanımları yapılmıştır.

Vergi suçu, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati hazine yararı oluşturmaktadır (Öncel vd.,2003: 209). Vergi suçunu dar ve geniş anlamda olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutarak tanımlayabiliriz. Geniş anlamda vergi suçu, vergi kaybına sebep olma, vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel kurallara uymama ve sahtekârlığı kapsayan bir kavramdır. Dar anlamda vergi suçu ise, yalnızca vergi kaybına sebebiyet verme

durumudur (Mollamustafaoğlu, 2010: 53).

Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun varlığından bahsedilebilmesi için, kanuna aykırı bir hareket (fil) yapılmış olması yani, bu hareketin; Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarının mükellef veya vergi sorumlusuna ya da diğer kişilere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda cezayı gerektirmesi şarttır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 203).

Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan bir kavramdır. Hukuki bir kavram olarak suçu inceleyebilmek için öncelikle onu meydana getiren genel unsurların nelerden ibaret olduğunu, suçun daha hafif ve ağır sayılmasını gerektiren nedenlerin neler olduğunu ve suçun ne zaman ortaya çıkıp, ne şekilde ortadan kalkacağını tespit etmek gerekir. Suçun unsurları, bir suçun varlığı için bulunması şart olan ve bir araya gelerek suçu oluşturan esaslardır. Bu unsurların bir kısmı asli, bir kısmı ise tali niteliktedir. Asli unsurlar bulunmadıkça bir fiilin suç olarak nitelendirilmesine olanak yoktur (Bilgin, 2006: 4).

### **1.2.3. Vergi Suçunun Unsurları**

Suçlarda unsur, bir suçun varlığı için bulunması şart olan hususlardır. Unsurlardan biri ya da bir kaçının bulunmaması, fiili suç olmaktan çıkarır. Ön şart, cezalandırılabilme şartı ve kovuşturma şartları gibi ikincil hususların bulunmaması fiili suç olmaktan çıkarmaz. Örneğin, kovuşturma şartları yerine gelmemiş ise suç var olmakla birlikte kovuşturması yapılamaz.

Suçların unsurları dört grupta incelenmektedir. Bunlar kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılıktır (Bayraklı, 2006: 67).

#### 1. Kanuni Unsur

Burada yasal unsurdan amaç, Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi değildir. Burada sözünü etmek istediğimiz, yasanın hangi hükümlerinde ne gibi hareketlerin suç teşkil ettiğini belirtmektir (Donay, 2008: 105). Yani suçtan söz edebilmek için kanun hükmüne aykırı bir hareketin varlığı şarttır. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda; "Cezalar" başlığı altında zikredilmiş bulunan 331'inci maddeye baktığımızda "vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." şeklindeki ifadeyi görebiliriz. İşte bu madde bize vergi suçunun kanunilik unsurunu ve onun iki önemli gerek şartı olan "kanun hükmüne aykırı olarak gerçekleşen hareketin varlığı" ve "bu aykırı

davranış karşılığında uygulanacak müeyyidenin varlığı” düzenlemelerinin mevcudiyeti hakkında bize bilgi vermektedir. Burada bu yasal düzenleme ile vergi suçunun kanunilik unsuru düzenlenmiş ve belirtilmiş bulunmaktadır ( Apak, 2008: 27).

### 2.Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru fiilden ibarettir (Şenyüz, 2008: 226). Vergi suçunun maddi unsuru; mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ifade eder. Maddi unsurun oluşabilmesi için vergi kanunlarına aykırı bir fiilde bulunulması gerekir (Ay, 2006: 33). Suçun maddi unsuru, dış alemde değişiklik meydana getirmeye yönelmiş olumlu veya olumsuz fiillerdir. Suçun maddi unsuru kendisi içerisinde üç öğeden oluşur. Bunlar, hareket, netice dediğimiz dış alemdeki değişiklik fiil ile netice arasındaki illiyet bağıdır.

#### a) Hareket

Hareket bir şeyi yapmak (icra) şeklinde olabileceği gibi, bir şey yapmamak (ihmal) şeklinde de olabilir. Her ne şekilde olursa olsun fiil ile korunan bir hukuki değer ihlal edilmiş olur. Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket kanununun suç saydığı neticeye sebep olan eylemdir. Bir suç, bazen tek bir fiil şeklinde düzenlenirken bazen birden çok fiil şeklinde düzenlenebilir. Yani aynı suçun altında birçok fiile yer verilir. Esasen fiillerin hangisi işlenmiş olursa olsun her biri ayrı suç oluşturur. Ancak, yapılan tespitte işlenen fiil birden çok ise o zaman fiil sayısı suç değil, aynı suç altındaki kaç fiille işlenmiş olursa olsun tek suç meydana gelmiş sayılır. Örneğin, mükellef aynı dönemde sahte belge kullanmış, bilinmeyen kişiler adına hesaplar açmışsa iki farklı fiil işlediği tespit edilmesine karşın tek suç işlemiş kabul edilecektir. Buna tek suç esası denilir ve o suça ilişkin ceza verilir ( Şenyüz, 2008: 227).

#### b) Netice

Hareket tarafından meydana getirilen ve kanuni tarifte yer alan dış alemlerde ki değişikliktir. Vergi suçları açısından dış alemde ki değişiklik vergi kaybı veya kamu düzeninin bozulmasıdır. Vergi ziyayı suçunda netice vergi kaybı iken, genel ve özel usulsüzlük suçları ile vergi gizliliğine uymama ile yükümlünün özel işlerini yapma suçlarında ise netice kamu düzeninin bozulmasıdır. Vergi kaybı, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun vergi ödevlerini hiç yerine getirmemesi; zamanında yerine getirmemesi veya haksız yere verginin geri verilmesine sebebiyet vermesidir ( Bayraklı, 2006: 68).

### c) İlliyet Bağı

Dış alemdeki değişikliğin suç işleyen kişinin hareketlerine bağlanabilmesidir. Bir başka ifade ile sonucun suç fiillerini işleyen kişinin hareketleri sonucu meydana gelmesidir. Suçun ortaya çıkması açısından önemli olan sadece neticenin doğması değildir. Suç teşkil eden bir neticenin varlığını ortaya koyabilmek için bunun o insanın hareketinin sonucunda meydana gelmesi gerekir (Şenyüz, 2008: 231). Eğer sonuç ile hareket arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulamıyor ise, meydana gelen sonuçtan kişinin sorumlu tutulmaması gerekir. Örneğin, vergi beyannamesi posta aracılığı ile gönderilmesi durumunda beyannamenin posta idaresinde kaybolması veya ilgisiz yerlere teslim edilmesi gibi ( Bayraklı, 2006: 69).

### 3. Vergi Suçunun Manevi Unsuru

Suçta manevi unsur, suç fiillerinin suçu işleyen kişiye isnat edilebilmesidir. Ceza hukukunda iradilik esas olduğu için, suç fiilleri suç işleyen kişinin iradesi sonucu meydana gelmelidir. Bunun için kişinin isnat kabiliyetine sahip olması ve suçu kusurlu bir şekilde işlemesi gerekir (Bayraklı, 2006: 69). Manevi unsur; eylem sahibinin kusurlu iradesidir. Kusurlu irade olmadan kanuna aykırı eylemin sayılması mümkün değildir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir (Ay, 2006: 34). Bilindiği üzere TCK.nun 21.maddesi “ Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleşmesidir.” denilmiştir (Donay, 2008: 98). Kasıt; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarına bilerek ve isteyerek işlemek demektir. Taksir ise istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır. Vergi hukukunda bir kısım fiiller, kasta bakılmaksızın suç oluşturur. Bu fiillerin yaptırımı, cezai değil parasaldır. Bu nedenle bu fiillerin suç oluşturup oluşturmadığı objektif sorumluluk ilkesine göre belirlenir. ‘Usulsüzlük cezaları’, bu tür fiillere örnek olarak gösterilebilir (Ay, 2006: 34).

### 4.Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, işlenen ve kanuni tarife uygun bulunan fiilin hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesidir. Kanunda suç olarak kabul edilmekle beraber diğer normlarda bu fiil hukuka aykırı olmaktan çıkartılmakta ise, artık fiil hukuk sistemine uygun hale gelecektir. Bu nedenlere hukuka uygunluk nedenleri denir (Bayraklı, 2006: 69).

### 1.2.4.Vergi Suçları

Vergi suçu oluşturan bazı fiillere, ceza uygulanması yargı organlarının görev alanına girer. Ceza hukuku anlamında vergi suçları olarak adlandırılan bu suçlarda, uygulanan yaptırım hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindedir. Bu tür ceza, yargı organı tarafından kesildiği için vergi idaresinin uygulanan ceza üzerinde tekrar bir tasarrufu olamaz. Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını savunanlar “vergi kavramının günümüz toplumsal ve ekonomik koşullarında devlet faaliyetlerinin devamlılığı, düzenliliği ve verimliliği bakımından büyük önem taşıdığı; bu görevi gerektirdiği gibi veya hiç yerine getirmeyenlerin ağır yaptırımlarla karşılaşması doğaldır” düşüncesi içerisindeyler. Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bu suçlarda ceza mahkemelerinin görevli olması, kişiler açısından da bir güvence oluşturur (Bilgin, 2006: 6).

Türkiye'de yargı organı tarafından cezalandırılan vergi suçlarını aşağıdaki başlıklar altında inceleyebiliriz.

#### 1.2.4.1. Kaçakçılık

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Kaçakçılık suçuna verilecek cezaları iki grupta toplamak mümkündür.

#### 18 Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları:

1. Hesap ve muhasebe hileleri yapmak.
2. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilişkisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak.
3. Deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (çift defter kullanmak).
4. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir).
5. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak.



Yukarıda belirtilen suçları işleyenler 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar (VUK m.359). Bu Suçlara uygulanan müeyyidenin alt sınırının 1 yıldan on sekiz aya çıkartılmasıyla (Bkz. 5904 sayılı Kanun, m 23) verilen hapis cezasının para cezasına çevrilebilme imkânı ortadan kaldırılmıştır<sup>2</sup>. Buna karşılık Türk Ceza Kanunu m. 51'deki genel hükümlere göre, iki yıla kadar verilen hapis cezalarının ertelenmesi mümkün bulunmaktadır (Bilici, 2012: 93).

### 3 Yılda 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Suçlar

1. Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler; defter sayfalarını yok edenler veya yerine yeni yapraklar koyanlar.
2. Belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar. (Uygulamada tanınan ismiyle naylon fatura düzenleme veya kullanma) Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK m.359). Örneğin akaryakıt istasyonunun hiç benzin satmadığı halde bir mükellef adına fatura düzenleyip vermesi. Sahte belge kullanımı vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla yapılmaktadır (Bilici, 2012: 93).

### 2 Yılda 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Suç

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar (Bilici, 2010: 93).

### Kaçakçılık Cezasına İlave Olarak Vergi Ziyatı Cezasının da Uygulanması

Yukarıda sayılan eylemler sonucunda vergi ziyatı da ortaya çıkmışsa bu suçlara hapis cezasına ilave olarak vergi ziyatı cezası da uygulanacaktır (VUK m.359/son fıkra). Bu durumda ceza, vergi ziyatı cezasının 3 katı tutarında kesilecektir.

Son olarak, vergi kaçakçılığı suçunun ihbarı ile ilgili bir hususa değinilecektir. Muhbire ödül şeklinde özetlenebilecek ve 1905 Sayılı Kanun<sup>3</sup> ile getirilen bir düzenlemeye göre; vergi kaçakçılığının işlendiğini vergi dairesine haber verenlere, tahakkuk edecek vergi ve ceza toplamı üzerinden %10 oranında ikramiye ödemesi

2 Hükümlenen hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanmaktadır. TCK m.49 ve 50'ye göre, ancak 1 yıl ve daha az süreli hapis cezaları ( kısa süreli hapis cezası) para cezasına çevrilebilir.

3 "...Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun", RG., 31.12.1931, Sayı: 1990.(Mektup:Gizlenmiş, saklanmış).

öngörülmüştür (1905 Sayılı Kanun, m.6). İkramiyenin 1/3'ü vergi tahakkuk ettirilince, geriye kalanı ise verginin tahsili aşamasında ödenmektedir (Bilici, 2012: 94).

#### **1.2.4.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali**

Vergi Usul Kanununun 5. maddesine göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler, belli vergi suçları kendilerine bildirilen mesleki kuruluşlar ve bu kurumların ilgili kişileri vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar.

Bu kişiler görevleri nedeniyle öğrendikleri, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işletmelerine, işlerine ve mesleklerine ilişkin sırları açıklayamazlar ve bu sırları kendilerinin veya başkalarının yararına kullanamazlar (Pekşen, 2009: 45).

Vergi mahremiyetine uymayanlara TCK'nin "ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesinin uygulanması öngörülmüştür (VUK m. 362). Bu maddede de 1 yıl ile 7 yıl arasında değişen cezalar yer almaktadır ( Bilici, 2012: 95).

VUK' un 5. maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali ile ilgili bazı istisnalara yer verilmiştir. Bu durumlarda, vergi mahremiyetini ihlal suçu işlenmiş sayılmayacaktır. Maddeye göre; gelir vergisi mükelleflerinin ve sermaye şirketlerinin, vergiye tabi matrahlarını ve hesaplanan vergiyi gösteren vergi levhasını işyerine asmaları vergi mahremiyeti anlamına gelmez. Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmiş olduğu halde ödenmeyen vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi mahalline de devredebilir. Ayrıca, vergi idaresi bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgileri verebilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına veya yine kanunla kurulmuş birlik ve meslek odalarına bildirilebilirler. Son olarak, vergi idaresi, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeleri verebilir (Yılmaz, 2011: 25).

### **1.2.4.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma**

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin son fıkrasına göre, vergi işlemleri ve incelemelerinde görev alanlar ve vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Bu yasağa aykırı hareket edenler, Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuyla ilgili 257.maddesine göre ceza görürler (VUK m. 363). Bu maddede 1 yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Bu kişilere ayrıca vergi ziyayı cezası da kesilebilecektir. Vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarına verilecek hapis cezaları, ceza hukukunun genel hükümlerine göre para cezasına çevrilebilir (Bilici, 2012: 95).

### **1.3. Cezalar ile İlgili Ortak Kurallar**

Bu başlık altında buraya kadar anlatılan kabahat ve suçlar ile ilgili ortak kuralların incelenmesi oluşturmaktadır. Bunları dört ana başlık altında inceleyebiliriz.

#### **1.3.1. Cezanın Kesilmediği veya Azaldığı Durumlar**

Cezanın kesilmediği veya azaldığı durumlar, pişmanlık, yanılma-mücbir sebep, cezalarda indirim ve zamanaşımı şeklinde sayılabilir. Uzlaşma da cezanın azaldığı durumlar arasında sayılmakla beraber tezin üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklandığından bu bölümde uzlaşmadan bahsedilmemiştir.

##### **1.3.1.1. Pişmanlık ve Islah**

Pişmanlık, belirli vergi suçlarını işleyen mükellefin yaptığı fiilden pişman olduğunu gösteren psikolojik durumu ifade etmesi sonucunda devlet nezdinde meydana gelen zararı gidermeye razı olmasıdır ( Şenyüz, 2011: 506). Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren, yasaya aykırı hareketlerini, kendiliğinden dilekçe ile ilgili makama haber veren mükelleflere, VUK'un 371. maddesinde belirlenen kayıt ve şartlarla vergi ziyayı için öngörülen ceza kesilmez (Bilici, 2012: 96). Pişmanlık konusu çalışmamızın 2. bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatılacaktır.

##### **1.3.1.2. Yanılma ve Mücbir Neden**

Vergiler ile ilgili yasalar ve diğer düzenlemelerde yer alan hükümler her zaman kolay anlaşılabilir açıklıkta olmayabilir. Böyle durumlarda mükellefler, uygulamanın ne şekilde olacağı konusunda tereddüt yaşamaktadırlar. Bu tür durumlarda mükelleflerin idareden bilgi talep etme hakları bulunmaktadır ( Kızılot ve Kızılot, 2012: 221).

İdare, kendisinden bilgi talep eden mükellefe genel tebliğlerle, sirkülerle ya da özelge (mukteza) ile cevap verebilir.

İdarenin genel tebliğ ve sirkülerle yapmış olduğu açıklamaların yanlış olması halinde idarenin tebliğ ve sirkülerine uygun davranan mükelleflere ceza kesilmeyecektir. Özelgeler ise özelge verilen mükellef bakımından cezaya karşı bir koruma sağlamaktadır. Başka bir deyişle özelge alan mükellefe ceza kesilemeyecek, aynı fiil işleyen ve özelge verilmeyen mükellefe ceza kesilebilecektir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 222)

Konu ile ilgili kanun metni şöyledir: “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz” (VUK m.369).

Yanılma, kişide kusurluluğu ortadan kaldırması nedeniyle, suç oluşmamaktadır. Kusurluluk manevi unsurun bir ögesi olduğuna göre, kusurluluğun olması halinde, suçun manevi unsuru teşekkül etmemektedir. Manevi unsuru olmayan bir fiili, suç olarak kabul etmemiz mümkün değildir. Bu nedenlerle, yanılma halinde ceza kesilmemektedir (Bayraklı, 2006: 237).

Ayrıca vergi mükellefi ve sorumluları önceden önüne geçemeyecekleri ve iradeleri dışında meydana gelen bazı olaylar nedeniyle ödevlerini zamanında yerine getirememelerinden dolayı sorumlu tutulamazlar (Tosuner ve Arıkan, 2008: 63). Bu gibi durumlarda vergi cezası kesilmez. Bu konuyla ilgili kanun maddesi şöyledir; “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez” (VUK m.373). Mücbir sebeplere örnek olarak mükellefin, ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk gibi hallere maruz kalmasını verebiliriz.

### **1.3.1.3.Cezalarda İndirim**

Vergi usul kanununun 376. maddesindeki koşullara uyulması halinde, verilen cezalar belirlenen oranlarda indirilmektedir.

Konu ile ilgili kanun maddesi şöyledir: “ İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır (VUK m.376).

Cezalarda indirim müessesesi çalışmamızın 2. bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

#### **1.3.1.4. Zamanaşımı**

Zamanaşımı, ödeme/tahsil dışında vergi borcunu sona erdiren sebeplerin en önemlilerinden biridir. Hukukun diğer alanlarında zamanaşımı kurumunun yaratılmasını gerekli kılan nedenler, vergi hukukunda da, belli süreler geçtikten sonra devletin vergi alacağını isteme hakkının ortadan kalkmasını zorunlu kılmıştır. Zamanaşımı ile;

- Vergi idaresinin, alacaklarını daha özenli istemeye yöneltilebileceği,
- Devlet ile mükellef arasındaki alacak-borç ilişkisini çok uzun zaman askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliğin giderileceği,
- Mükelleflerin defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve vergi incelemelerinden korunacağı,
- Yargı organlarının, gecikmiş davaların aşırı yükünden kurtarılacağı, umulmaktadır (Uluatam, 1994: 151).

Gecikmiş cezanın, kendisinden beklenen işlevi gerçekleştiremeyeceği düşüncesi ile vergi cezaları bakımından tahakkuk ve tahsil zamanaşımı kabul edilmiştir (Öncel vd., 2003: 219).

Müeyyidesi para olan vergi suçları ve bunlara kesilen cezalar konusunda,

tahakkuk zamanaşımı veya tahsil zamanaşımı söz konusu olabilmektedir. Tahakkuk zamanaşımı süresi vergi ziyayı ve özel usulsüzlük kabahatinde 5 yıl, genel usulsüzlük kabahatinde ise 2 yıl olarak öngörülmüştür (VUK, m.374). Zamanaşımı, vergi ziyayı kabahatinde, kayba uğratılan verginin doğduğu yılı izleyen yılbaşından itibaren; usulsüzlüklerde ise usulsüzlüğün yapıldığı tarihi izleyen yılbaşından itibaren işlemeye başlamaktadır. Bu tip kabahatlere kesilen cezaların tahsil zamanaşımı süresi de aynen vergi aslında olduğu gibi 5 yıl olarak düzenlenmiştir (AATUHK, m.102). Zamanaşımı süresi, hapis cezası verilen kaçakçılık suçunda 8 yıl olarak öngörülmüştür (TCK, m.66/4) (Bilici, 2012: 98).

### **1.3.2.Cezanın Arttırıldığı Durum (Tekerrür)**

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesine göre; vergi ziyayı kabahati veya usulsüzlük kabahatinden dolayı ceza kesilen bir kimse aynı türden bir fiili, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyayı cezasında 5, usulsüzlükte 2 yıl içinde tekrar işlerse; cezası, vergi ziyayı halinde %50, usulsüzlük hallerinde %25 oranında arttırılmak suretiyle uygulanır. Tekerrür nedeniyle cezaların arttırılabilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

- 1- Önceden kesilen cezanın kesinleşmiş olması
- 2- İkinci suçun belli bir süre içinde işlenmiş olması
- 3- Aynı tür fiillerle suç işlenmiş olması (Tosuner ve Arıkan, 2008: 215-216).

Ceza mahkemelerince yargılanması yapılan ve cezası hapis ve/veya adli para cezası olan bu suçlara uygulanacak herhangi bir tekerrür hükmü VUK'da düzenlenmemiştir. VUK'da tekerrüre ilişkin tek hüküm olan 339'uncu madde ise, sadece vergisel kabahatlere ilişkin olduğundan vergi suçlarına uygulanamayacaktır. VUK' da vergi suçlarına uygulanacak tekerrür hükmü bulunmadığından, TCK' nın 5'inci maddesi gereği vergi suçları için TCK' nın genel hükümleri içinde yer alan suçta tekerrürü düzenleyen 58'inci maddesi uygulanacaktır (Bozdağ, 2008: 99).

### **1.3.3. Kaçakçılık Suçuna İştirak Edenlerin Cezalandırılması**

İştirak (katılma) hali, uygulamada "iştirak suçu" şeklinde de isimlendirilmekte olup, kaçakçılık suçlarında söz konusu olmaktadır. Bu suç, birden fazla kişinin kaçakçılık suçunun düzenlendiği 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak etmeleri durumunda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda fiili işleyenlerden her birine TCK

m.37-41 maddeleri arasında yazılı cezaların verilmesi öngörülmüştür (VUK, m.360). Bu şekilde iştirak eden aynen suçu işleyen asli fail gibi cezalandırılmaktadır. Bununla beraber iştirak edenin bu suçu menfaat gözetmeden işlemesi durumunda, öngörülen normal cezanın yarısı uygulanacaktır. Bazı durumlarda kaçakçılık suçu vergi ziyayıyla birlikte işlenmiş olabilmektedir. Böyle bir durumda, iştirak eden hakkında da bir yandan hapis cezası diğer yandan vergi ziyai cezası uygulanacaktır. Ancak iştirak edene uygulanacak vergi ziyai cezasının miktarı 3 kat değil 1 kat olarak öngörülmüştür (Bilici, 2012: 98-99).

#### **1.3.4. Birden Fazla Kabahat İşlenmesi Durumunda Ceza Uygulaması**

Vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından genelde tek fiille tek bir suç işlenebilirken; bazen tek bir fiille, gerek aynı vergi ve gerekse farklı vergiler bakımından birden fazla suç da işlenebilecektir. Bunun yanı sıra, aynı türden fiillerle aynı türden suçların birden fazla işlenmesi de söz konusu olabilecektir. Kural olarak, gerek tek fiille ve gerekse birden fazla fiille işlenen her suç bakımından ayrı ayrı ceza verilmesi gerekmektedir. Ancak, bazı durumlarda daha az ceza uygulanmasını gerektiren düzenlemeler yapılmıştır. Bunları cezalarda birleşme başlığı altında inceleyebiliriz ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 217).

Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci maddesinde, "Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir." hükmüne yer verilmiştir. Vergi ziyayında cezayı gerektiren tek bir fiille başka türden (neviden) birkaç vergi kayba uğratılmış olursa, her vergi bakımından ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilmektedir (Pekşen, 2009: 50). Örneğin, mükellef, faturalarının bir kısmını defterine işlememiştir. Bu eylem, hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi açısından vergi ziyai anlamına gelmektedir (Bilici, 2012: 99).

Öte yandan, aynı Kanunun 336'ncı maddesinde ise, "Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyayına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir." hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, cezayı gerektiren bir fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük suçu birlikte işlenmişse, bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır olanı kesilmektedir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiille vergi ziyayına da sebebiyet verildiği daha sonradan anlaşılmış olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel olmaz (Pekşen, 2009: 51).

Diğer taraftan, anılan kanunun 337'nci maddesinde de ayrı ayrı işlenmiş olan vergi ziyayı suçu veya usulsüzlüklerden dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrı fiillerle cezaya sebebiyet verilmesi durumunda cezalarda birleşme olmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 340'nci maddesi de, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile 359'uncu maddedeki kaçakçılık cezaları ve diğer yasalarda yazılı cezaların birleştirilemeyeceğini öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi cezası ile cezalandırılan fiiller aynı zamanda kaçakçılık fiilini de oluşturuyorsa vergi cezası kesilmesi 359 uncu maddeye göre takibat yapılmasına engel değildir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kısa bir değerlendirme yapacak olursak;

- Tek bir fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük suçu birlikte işlenmiş olursa, bunlara ilişkin cezalardan miktar olarak en ağır olanı kesilir.
- Vergi ziyayı suçunda tek bir fiille ile ziyaa uğratılan vergi sayısı birden çok olursa, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.
- Farklı fiiller sonucu (fiil ayrılığı) cezalarda birleşme olmaz (Pekşen, 2009: 52).

Vergi cezalarındaki indirim müesseselerinin işleyişinin anlaşılmasına temel oluşturmak amacıyla vergi suç ve kabahatleri ile bunlara verilecek cezalardan kısaca bahsetmiş bulunuyoruz. Tezin ikinci bölümünde bu indirim müesseseleri ayrı ayrı ele alınmıştır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM MÜESSESELERİ

#### 2.1. Vergi Affı

##### 2.1.1. Genel Olarak Af Kavramı

Af kelimesi dilimize Arapçadan geçmiş ve Arapçada “afa” filinden türetilmiş olup avf kökünden gelmektedir. Sözlük anlamı mazur görme, bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlama anlamına gelmektedir (Şenlik, 2008: 3). “Af” bir suçu veya cezayı bağışlama anlamını taşır. (Dallı, 2006: 1).

Türk Hukukunda af kavram olarak unutmak, bağışlamak anlamına gelir. Bir ceza hukuku kavramı olarak af ise; kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya kaldırılmasıdır. Diğer bir ifade ile af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen hukuki tasarruflar demektir (Şenlik, 2008: 3).

Anayasa Mahkemesi tanımına göre ise; “ Af, suç teşkil eden fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş olan cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, yetkili mercilerce yapılmış hukuki tasarruflardır. Af yetkisinin kullanılması, netice itibariyle devletin cezalandırmak hakkından geçici olarak feragat etmesi anlamına gelmektedir...”<sup>4</sup>

Vergi hukuku açısından af; kanun yoluyla belli mükellef gruplarının, ödemekle yükümlü oldukları vergi ve cezaların alınmasından vazgeçilmesi işlemidir. Yasama organının bir veya birçok türdeki cezaları unutmaları ve sonuçlarını resmen ortadan kaldırması olan af eylemi, suç işleyen bir kimsenin, takip edilerek ve cezalandırılarak toplumsal gücün kullanılmasında, adalet ve genel yarar düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesidir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 119).

##### 2.1.1.1. Affın Hukuki Durumu

Af hukukta genel olarak ceza ve anayasa hukukunda düzenlenmiş olmasına rağmen ortaya çıkan sonuçları itibariyle bütün hukuk sisteminde etkileri olan, uygulanması durumunda toplumun bütün kesimlerini derinden etkileyen bir kurumdur. Çıkarılan affla birlikte toplumda bireyler doğrudan ya da dolaylı olarak

4 AYMK, 18/07/2001, E.2001/4, 2001/332; 27/10/2001 Tarihli ve 24566 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

etkilenmektedirler. Af kurumu, esasları anayasa tarafından belirlenmiş kurumdur (Taşkın, 2006: 31). TBMM'nin, Anayasanın 87'nci maddesinde belirtilmiş yetkileri arasında “genel ve özel af çıkarmak” yetkisi de bulunmaktadır (Uluatam, 1994: 160).

Af kavramı Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır ancak mali af kavramı, ceza hukukunda da vergi hukukunda da tanımlanmadığından yapısında belirsizliği barındıran bir kavramdır. Aynı zamanda kapsamına; vergi ilişkisi dışında kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp devletin özel hukuk ilişkilerine uzanan son derece geniş bir parasal ilişki alanı girmektedir. Mali af hem kamu hukuku hem de özel hukuk ilişkisinden doğan yükümlülükleri bağışlayabilmektedir. Kamuyu ilgilendiren para cezaları ve idari cezalar, Bağ-Kur ve SSK borç ve cezaları, vergi borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan, mülk ve teşebbüs gelirleri, ecrimisiller, devlet bankalarının çiftçilere verdiği kredilerin affı, mali af kapsamındadır (Çil, 2012: 3).

#### **2.1.1.2. Hukuk Sisteminde Genel Af ve Özel Af Ayrımı**

Hukuk sisteminde af; genel af ve özel af olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan genel af, mahkûmiyeti ve kamu davasını kaldırmaktadır. Özel af ise sadece cezayı ortadan kaldırır. Genel af, sadece mahkûmiyetin bütün cezaî sonuçlarını değil, aynı zamanda fiilin suç olma niteliğini yok eder. Oysa özel af, fiilin suçluluk niteliğini değil, fakat hükmedilmiş olan cezayı ortadan kaldırır, azaltır veya başka bir cezaya çevirir (Taşkın, 2006: 31).

Genel af, kişi ya da suç tipi göz önünde tutularak tüm suç ve suçlular için uygulanırken, özel af sadece bazı kişiler için uygulanabilmektedir. Genel af, kamu davası ve hükümlünün cezalarının sonuçları ile ortadan kalkmasına neden olurken, özel af kesinleşmiş bir cezayı kısmen veya tamamen kaldırır (Bayraklı, 2006: 232).

#### **2.1.2. Vergi Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği**

##### **2.1.2.1. Vergi Hukukunda Af Kavramı**

Af kurumu kaynağını anayasadan alan bir kurum olmakla birlikte vergi hukukunda da çok kullanılan bir kurumdur. Ancak “Vergi Affı” kavramı olarak vergi hukukunda yer almamaktadır. Vergi ve cezaların affı bazen çıkarılan kanunların kapsamına alınmış, bazen de ayrı kanunlarla gerçekleştirilmiştir. Vergi hukukunda “Vergi Affı” kavramına yaptığı olumsuz çağrışımlar nedeniyle yer verilmemiştir. Siyasal iktidarlar vergi affı kavramını kullanmaktan kaçınarak yapılan düzenlemelerin vergi affı olmadığını ileri sürmüşlerdir. Genellikle vergi affı nadiren kullanılmış ve af yerine

terkin, tasfiye, tahsilatın hızlandırılması, özel uzlaşma yolu ile tahsil gibi dolaylı ifadeler kullanılmıştır. Kullanılan bu kavramlarla toplumsal tepkiler azaltılmaya çalışılmıştır (Taşkın, 2006: 35-36).

Vergi hukukunda af kavramı; vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan daha net anlaşılacağı üzere vergi affi kavramı vergi borçlarının affından ziyade, gecikme zam ve cezalarının affi olmaktadır. Mali af, vergi affını da içine alan bir kavramdır. Vergi devletin en önemli ve temel geliri olduğu için mali aflar içinde, vergi afları, büyük önem taşımaktadır. Vergi affi kavramı daha spesifik, sınırları daha belirgin ve belli düzeyde kurumsallaşmış bir kavramdır (Çil, 2012: 4).

#### **2.1.2.2. Vergi Affının Kapsamı**

Devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi demek olan af, vergi cezalarının sona erme nedenlerindedir. Tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının affedileceği öngörülür. Af esas itibarıyla vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmı da affedilmektedir ( Öncel vd., 2003: 153).

Vergi afları kapsam, katılım şartları, süre ve özellikleri açısından farklılık göstermektedir. Vergi aflarının bazıları af kapsamına bütün vergileri alırken, bazıları sadece gecikme faizlerini, cezalarını veya verginin aslını da alırlar. Vergi affının kapsamına vergi cezaları, gecikme faizi, gecikme zammının yanında matrah artırımını, stok affi ve ek servet beyanı da girmektedir. Ayrıca bazı af kanunları kaçakçılık suçlarını da kapsamına almaktadır (Çil, 2012: 5).

Vergi hukuku uygulaması açısından affın kapsamına giren unsurlar ceza hukukundaki unsurları da kapsamakla birlikte bunlara ilave bazı unsurlar da içermesi bakımından daha geniştir. Bu genişlik içinde ceza hukuku alanındaki af unsurlarına dahil olan vergi suç ve cezaları ile vergisel kabahatler ve idari vergi cezaları dışında ayrıca ek mali yüküm niteliğinde gecikme faizi ve gecikme zammı gibi unsurlar ve belirli ölçüde vergi alacakları da yer almaktadır.

Bu belirlemelerden yola çıkarak vergi hukukundaki affın kapsamına giren ya da girme ihtimali bulunan unsurları hukuki dayanakları açısından incelemek üzere 4 temel

başlık altında ele almak mümkündür. Bunlar;

- Vergi asılları
- Gecikme faizi ve gecikme zammı gibi ek mali yükümler
- Vergisel kabahatler ve idari vergi cezaları
- Vergi suçları ve adli vergi cezalarıdır (Erdem, 2012: 472).

### **2.1.2.3. Vergi Affının Özellikleri**

Afların en önemli özelliği, af ile devletin cezalandırma yetkisinden vazgeçmiş olmasıdır. Vergi affı ilan edildiğinde, kişiler geçmiş dönemlerdeki vergi kaçaklıklarına rağmen, herhangi bir ceza uygulamasına maruz kalmadan geçmiş dönem vergilerini ödeyebilmektedirler. Afların bir başka özelliği, geçmişe yürümesi ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirmesidir. Ayrıca vergi afları kanunla çıkarılmaktadır. Sonuç itibarıyla, çıkarılan af sonunda devlet alacağından vazgeçmekte ve bunu kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda yaparak bu şekilde kamu alacağını ortadan kaldırmaktadır. Bu şekilde devlet elde edeceği gelirden başka, ceza verme hakkından da vazgeçmektedir (Çil, 2012: 6).

Vergi hukukunda af, vergilerden ziyade cezalar için kullanılır. Zaman zaman vergi aflarına tanık olsak da, daha çok uygulama cezalar noktasındadır. Devlet ceza alacaklarından vazgeçerken, çoğu kez tahsil edilemeyen vergilerin tahsili imkânı da doğmuş olur (Bayraklı, 2006: 232).

Vergi affı (tax amnesty), genel olarak ekonomik kriz ve daralma dönemlerinde telafi unsuru şeklinde geçici olarak gündeme gelen ve vergi alacağının aslının korunarak fer'ilerinin ve cezalarının yeniden yapılandırılmasına dayanan uygulamalardan oluşmaktadır. Bu yönüyle ceza hukukunda bir kurum olarak öngörülen ve çerçevesi önceden belirlenmiş olan ilkelere dayanan af uygulaması mali alanda ve özellikle vergi ilişkisine yönelik olarak dönemsel şekilde ortaya çıkan koşulların gereklerine bağlı bir esneklik içinde uygulanmaktadır. Bu esneklik mali affa gerekçe olan koşulların gerekliliklerine göre affın kapsamı, süresi koşulları gibi temel unsurların farklılık arz etmesine neden olmaktadır. Mali ve ekonomik krizlere vergisel tepki ( tax response) olarak görünen ve genel olarak kriz dönemlerine eşlik eden vergi afları, ülkemizde, mali reformlar olarak kabul edilen dönüşüm süreçlerinde de rutin uygulamalar haline gelmiştir ( Erdem, 2012: 467).

#### 2.1.2.4. Vergi Affının Türleri

Vergi aflarını genel af ve özel af olarak sınıflandırmak mümkündür. Vergi cezaları sadece genel af kapsamında değil, çıkarılan özel af kanunlarıyla da affedilmiştir. Özel af hükümlerinin vergi cezaları hakkında uygulanması halinde, vergi cezalarının özel affi söz konusu olmaktadır (Taşkın, 2006: 42). Mali af çıkarma yetkisi olan Türkiye Büyük Millet Meclisi, günümüze kadar aşağıda belirtilen şekillerde mali af düzenlemesine gitmiştir;

1. Genel af yasaları içerisinde birkaç madde ile mali afla ilgili düzenlemelerin yapılması,
2. Özel olarak çıkarılan vergi yasaları ile düzenlenen aflar
3. Sadece vergi cezalarının affına ilişkin yapılan düzenlemelerin sadece belli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları,
4. Sadece kısa süreli ve bir defaya özgü ya da uzun süreli ve tekrarlamalı af düzenlemeleri,
5. Matrah artırımları, stok affi gibi özel konularda yapılan af benzeri düzenlemeler,
6. Ödenmeyen vergi aslı ve cezaları ile birlikte bu cezalar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların da affına ilişkin düzenlemeler,<sup>5</sup>
7. Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler (Erdem, 2012: 469).

#### 2.1.2.5. Vergi Affının Uygulanma Nedenleri

Her vergi affi kanununda, affın lehinde açık ya da örtülü biçimde çeşitli gerekçeler (birikmiş hukuki ve iktisadi haksızlıkları onarma, vergi idaresi ile vergi yargısının yükünü hafifletme v.s) ileri sürülmektedir ( Uluatam ve Mehtibay, 2000: 153). Vergi affi kanunların çıkarılmasının temel amacı, kamuya ilave kaynak yaratmak, bütçe gelirlerinin artırılmasını sağlamaktır. Bu temel amacın yanında, vergi affi uygulamalarının siyasi, idari, mali ve ekonomik nedenleri de bulunmaktadır.

Siyasi kararlar sonucunda ortaya çıkan afların siyasi nedenleri vardır. Özellikle

---

5 23.02.1963 tarihli ve 218 sayılı yasa, 03.08.1966 tarihli ve 780 sayılı yasa bu konuya örnek verilebilir.

ülkede yaşanan siyasi istikrarsızlık nedeniyle, toplumdaki gerginliğin yumuşatılması, iktidar ve seçmenler arasında toplumsal uzlaşmanın sağlanması, yapılan yasal değişikliklerle yeni duruma uyum sağlanması, kısa vadede devletin finansman ihtiyacının karşılanması gibi nedenlerle aflar çıkartılabilmektedir. Ülkemizde vergi af kanunları olağanüstü dönemlerde çıkarılmıştır (Taşkın, 2006: 45).

Hükümetler, affi bir oy toplama aracı olarak da görmüşlerdir. Hükümetler seçmenlerine hoş görünmek için, özellikle seçim zamanlarında oylarını arttırma aracı olarak vergi aflarını kullanma yoluna gitmişlerdir (Dallı, 2006: 19-20).

Devletin af yoluna başvurmasının en temel nedeni artan kamusal gereksinimlerin gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımların yetersiz kalması nedeniyle artan gelir gereksinimini karşılamaktır. Zaman içerisinde paranın değerindeki azalmalar sonucu vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesini önlemek amacıyla uygulanan gecikme cezası faiz oranları yıllar itibariyle enflasyona endekslenememekte çoğu zaman piyasa faiz oranlarının üzerinde seyretmektedir. Bunun sonucu olarak cezai faiz miktarları vergi aslının üzerine çıkmakta ve bir süre sonra mükellef tarafından ödenemez duruma gelmektedir. Çıkarılan af yasaları ile cezaların adil bir şekilde uygulanmış olacağı düşünülmektedir. Ülke içinde yaşanan ekonomik kriz nedeniyle işletmelerin mali gücü zayıflamış ve vergi borçlarını ödeyemez duruma düşmesi vergi affının gerekliliği için neden oluşturmuştur. Hükümetler zaman zaman piyasayı canlandırmak için af düzenlemelerine gitmiştir (Çetin, 2005: 21). Dünyanın her yerinde vergi afları tartışmalı bir gelir kaynağı olsa da vergi aflarına başvurulmasında ki belli başlı amaç, en kısa zamanda gelirleri arttırmaktır. Uygulamada vergi afları kısa dönemli bir gelir kaynağı olarak görülebilmektedir (Eker, 2006: 32).

Ülkemizde, vergi idaresi ve vergi yargısından kaynaklanan sorunlar da vergi af kanunlarının çıkmasında önemli rol oynamıştır. Bu kanunlarla vergi idaresinin etkinliği ve vergi yargısının iş yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Çünkü vergi idaresi ve vergi yargısı gelişmelere ayak uyduramamıştır. Kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafı kamu alacakların vergi yargısından geçerek tahsil aşamasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi af kanunlarının çıkartılmasının gerekçeleri olmuştur. Beyana dayanan vergi sistemlerinde vergi denetimi önemli olup söz konusu denetimin çok düşük düzeyde kalması vergi kaçığının artırmıştır ve vergisiz fonları ortaya çıkarmıştır. Aflar çıkartılarak vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi amaçlanmıştır (Taşkın, 2006: 46).

Vergi affi uygulamasında hedeflenen bir diğer amaç da mükellefler üzerinde psikolojik etkiler yaratmak suretiyle siyasi, sosyal, ekonomik, mali, idari ve teknik hedeflere ulaşmaktır. Söz konusu hedeflere ulaşmak amacıyla uygulanacak vergi aflarının psikolojik nedenlerinin başında da, vergi ile ilgili ödevlerini yasal süresi içinde yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellef ve vergi sorumlularının, af uygulaması sonrasında mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi amacı yatmaktadır (Karaosmanoğlu, 2009: 44)

Yukarıda belirtilen söz konusu amaçlara rağmen, mükelleflerin “gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar” beklentisinde olmaları, hükümetlerin de bu konuda gerekli tedbirleri almayı, üstelikte affi siyasi bir propaganda aracı olarak görmeleri aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldıracaktır (Doğan ve Besen, 2008: 32).

### **2.1.3. Vergi Affının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**

Vergi affının vergi ahlakı üzerindeki etkisi, vergi adaleti üzerindeki etkisi, vergi uyumuna etkisi gibi sayabileceğimiz sosyal ve ekonomik etkileri bulunmaktadır. Afların zamanında ve kanunlara uygun olarak yükümlülüklerini yerine getirerek, vergi borçlarını sadakat çerçevesinde ödeyen mükellefler aleyhine eşitlik ve rekabeti bozduğu bir gerçektir. Af yetkisinin sıklıkla kullanılması toplumda adalet, eşitlik ve yasalara olan güvenin azalmasına, dürüst mükelleflerin de vergilendirmeye karşı her zamankinden daha fazla tepkili davranmalarına neden olmuştur (Çetin, 2005: 21). Eşit yarışma ve rekabet şartlarını sağlamakla yükümlü olan devletin daha adalete uygun davranarak, ödevlerini her şeye rağmen aksatmadan yerine getiren mükellefleri koruyucu veya afla yaratılan eşitsizliği telafi edici mali, parasal veya dışsal araçları devreye sokması hukuk devletinden adaletli olmak adına beklenen bir davranış olur (Şenyüz, 2011: 251-252).

Vergi aflarının bir diğer etkisi de vergisini zamanında ödeyen mükellef üzerindeki negatif etkisidir. Vergi afları vergileme ilkelerinden adalet ilkesine tamamen ters düşmektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükellef, vergisini ödemeyerek vergi affi ile süresinden sonra ve daha az miktarda ödeyen mükellef karşısında mağdur edilmektedir. Olması gereken, siyasal iradenin baskılardan etkilenmeden vergi kanunlarını, adalet ve eşitlik ilkesine göre uygulamasıdır (Baytar, 2006: 22).

Çıkarılan vergi afları, kayıtdışılığın tercih edilme sebebi olarak saymak gerekir. “Af çıkar” beklentisi kayıtlı mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirmelerini engellemekte buna bağlı olarak tahsilat/tahakkuk oranları düşmekte sonuçta kayıtdışılık

teşvik edilmiş olmaktadır (Karatay, 2009: 42).

Vergi aflarının başarıya ulaşabilmesi her şeyden önce mükelleflerde af beklentisinin olmaması, affın mükellefler tarafından tahmin edilememesi ve mükelleflerin affın bir defalık olduğuna inanmalarına bağlıdır. Nitekim Türkiye'de günümüze kadar çıkarılmış af kanunlarının sayısı, af kanununun bir defalık olduğuna inancı yok etmiş ve maalesef mükelleflerde yeni af çıkarılacağı beklentisine yol açmıştır. Hatta beklentiden de öte, seçimin de gündeme geldiği dönemlerde bu durum kesin olarak görülmektedir (Saraçoğlu, 2007: 28).

#### **2.1.4. Türkiye'de Vergi Affı**

Mali ve ekonomik krizlere vergisel tepki (tax response) olarak görülen ve genel olarak kriz dönemlerine eşlik eden vergi afları, Ülkemizde, mali reformlar olarak kabul edilen dönüşüm süreçlerinde de rutin uygulamalar haline gelmiştir. 1921 yılından günümüze kadar vergilendirme alanında af etkisinde bulunan aşağıda liste halinde gösterilen toplam 35 adet kanun tespit edilmiştir. Bunlardan 1960 yılı öncesindekiler genel olarak yürürlükten kaldırılan vergilerin tahsil imkânı kalmayan kalıntılarına tasfiyeye yönelik düzenlemeler kapsamında asli ve fer'i ayrımı yapılmaksızın vergi aslı ve bunların zam ve cezalarını kaldırırken 1960 yılı sonrasındaki uygulamalarda vergi aslı korunarak ek mali yüküm ve ceza unsurlarının kısmen ya da tamamen affı benimsenmiştir (Erdem, 2012: 467).

Ülkemizde adında af kelimesi yer almamakla beraber neredeyse kurumsal niteliğe çeşitli adlarla (örneğin vergi barışı, tahsilatın hızlandırılması, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, vb.) ve kısa sayılabilecek aralıklarla çıkartılan pek çok kanunun af kanunu niteliği taşıdığı bilinmektedir. Her defasında bu affın da son olacağı söylenmekle beraber ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlere dayanan af üzerine oturmuş ekonomik yaşam devam etmektedir (Şenyüz, 2008: 155).

1921 yılından günümüze kadar Ülkemizde çıkartılan mali aflar aşağıda tarih sırasına göre gösterilmiştir.

- 11.08.1337 tarihli (1921 yılında) ve 145 sayılı Elviye-i Selasede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun
- 22.03.1934 tarihli ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu
- 04.07.1934 tarihli ve 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun



- 26.01.1939 tarihli ve 3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun
- 15.03.1944 tarihli ve 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
- 21.05.1947 tarihli ve 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
- 06.07.1948 tarihli ve 5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısmının Alınmaması Hakkında Kanun
- 26.10.1960 tarihli ve 113 sayılı Af Kanunu
- 28.02.1961 tarihli ve 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
- 23.02.1963 tarihli ve 218 sayılı Bazı Suç ve Cezalarının Affı Hakkındaki Kanun
- 13.06.1963 tarihli ve 252 sayılı Spor Kulüplerinin Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkındaki Kanun
- 05.09.1963 tarihli ve 325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
- 16.07.1965 tarihli ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkındaki Kanun
- 03.08.1966 tarihli ve 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun
- 15.05.1974 tarihli ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun
- 20.03.1981 tarihli ve 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Kanunu
- 22.02.1983 tarihli ve 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
- 04.02.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı

- 03.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 28.12.1988 tarihli ve 3512 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 14.06.1989 tarihli ve 3571 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 15.12.1990 tarihli ve 3689 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 21.03.1992 tarihli ve 3787 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 04.02.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 03.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 28.12.1988 tarihli ve 3512 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 14.06.1989 tarihli ve 3571 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 15.12.1990 tarihli ve 3689 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 21.03.1992 tarihli ve 3787 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 07.03.2002 tarihli ve 4746 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 25.02.2003 tarihli ve 4811 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
- 20.02.2008 tarihli ve 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun
- 13.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
- 13.02.2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Erdem, 2012:467-468).

Yukarıda yapılan dökümden anlaşılacağı üzere, mali afla ilgili düzenlemelerin toplamı 1921 yılından günümüze 35'i bulmaktadır.

Bunlardan 1960 yılı öncesindekiler genel olarak yürürlükten kaldırılan vergilerin tahsil imkânı kalmayan kalıntılarını tasfiyeye yönelik düzenlemeler kapsamında asli ve fer'i ayrımı yapılmaksızın vergi aslı zam ve cezalarını kaldırırken 1960 yılı sonrasındaki uygulamalarda vergi aslı korunarak ek mali yüküm ve ceza unsurlarının kısmen ya da

tamamen affi benimsenmiştir (Erdem, 2012: 467).

Ülkemizde bugüne kadar vergi ve/veya vergi ile ilgili ceza ve gecikme zammına ilişkin af ve indirimlerden beklenen sonuç alınamamıştır. Başlangıçta büyük umut ve hasılat beklentileri ile yapılan düzenlemelerin sonuçları genellikle düşük olmaktadır. Ülkemiz vergiye ilişkin olarak en çok af düzenlemesi yapan ve uygulayan ülkelerden biridir. Bunun sonucunda yükümlülerin tümü hemen hemen her yıl vergi konusunda af beklentisine girmekte, bu beklentiler de vergi hasılatını olumsuz yönde etkilemektedir (Biçer, 2006: 128).

## **2.2. Cezalarda İndirim**

Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünü sağlayan yollardan biri, doktrinde “cezalarda indirim” olarak adlandırılan ve VUK’nun 376’ncı maddesinde düzenlenmiş bulunan, kenar başlığı, “Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme” olan kurumdur (Küçükkaya, 2008: 16).

Vergi hukukumuzda 213 sayılı Vergi usul Kanunu ile 376. madde olarak getirilen cezalarda indirim müessesesi ile adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın (itiraz etmeksizin), kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin, vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Başlangıçta, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamayla, daha sonra bir genel tebliğ ile idarece yapılan tarhiyatlar da dâhil edilmiştir ( Kızılot ve Kızılot, 2012: 152).

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde belli şartlara uyulması halinde, kesilmiş olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması öngörülmüştür. Ceza indirimi, mükellef adına yapılan ilave tarhiyatlar dolayısıyla kesilen vergi cezaları bakımından mükellefle idare arasında, şartları kanunla belirlenmiş olan bir antlaşmayı ifade eder. Cezada indirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine götürülmeden idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir müessese olup, öteden beri başarı ile uygulanmaktadır. Bu uygulama ile vergi idaresi alacağının bir kısmının tahsilinden vazgeçerek kalan ceza miktarı ile vergi aslının tamamını tahsil etmekte, böylece vergi ve cezadan doğan alacağını, yüksek oranlı enflasyonun yaşandığı bir ortamda, bir an önce hazineye intikal ettirmiş olmaktadır. Bu müessese ile iyi niyetli mükellefler korunmak istenmiş ve ceza miktarları da belli oranda azaltılmıştır (İşbilir, 2008: 63).

Doktrinde cezalarda indirim kurumunu vergisel uyumsuzlukların idari aşamada çözümü yollarından biri olarak görenler olduğu gibi bu kurumu böyle bir sistematığın, sınıflandırmanın içinde görmeyerek bu kurumu daha ziyade vergi borcunu veya vergi cezalarını ortadan kaldıran nedenler arasında sayıp değerlendiren yazarlar da vardır ( Küçükkaya, 2008: 16).

### **2.2.1.Ceza İndiriminin Amacı**

Cezalarda indirim müessesinin amacı; uyumsuzlukların sayısının azaltılması, bu şekilde verginin ve cezanın bir an önce hazineye girmesinin sağlanmasıdır (Bilici, 2012: 98).

Vergisel kabahatlere yönelik idari vergi cezaları için öngörülmuş olan cezalarda indirim müessesesi, kamu gelirlerinin en önemli ayağını oluşturan vergilerin devamlı ve güvenli şekilde tahsiline yardımcı olan cezalar ile kamu alacaklarının en kısa zamanda ve uyumsuzluk yaratılmadan tahsili gerekliliği arasında bir denge sağlamaktadır. Aynı zamanda, cezalarda indirim müessesesiyle idari işlemlere karşı muhatapların uyumsuzluk yaratılmaksızın gerekli ödemeleri öngörülen süreler zarfında gerçekleştirmesi sağlanarak ihtilafların azaltılması amaçlanmaktadır (Erdem, 2012: 375).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesiyle; mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyumsuzlukların, yargı organına intikal ettirilmeden, kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde çözümlenmesi amaçlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 152).

Bu durum, gerek idareyi ve gerekse mükellefi, vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda sokulmuştur ( Kırbaş, 1997: 202).

### **2.2.2. Cezalarda İndirimin Yasal Dayanağı**

Vergi cezalarında indirim, VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Konuyla ilgili kanun maddesi şöyledir: “İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.”

Cezalarda indirim ceza muhatabının tek taraflı irade ile kullanabileceği bir yoldur. Bu indirimin reddi konusunda idarenin takdir hakkı bulunmamaktadır. Mükellefin müessesenin gereklerini yerine getirmesi yeterlidir. Cezalarda indirim müessesesi adından da anlaşılacağı gibi sadece cezalarla ilgili sonuç doğurur. Tarh edilen vergiler üzerinde bir etkisi yoktur. Müessese sadece cezalarda indirimi düzenlemiş olup cezalarda belli oranlarda indirim yapılması imkânını vermektedir. Bu nedenle cezalarda indirim müessesesi cezanın tamamını değil bir kısmını ortadan kaldırır ve dolayısıyla cezanın kısmen indirimine imkân verir ( Şenyüz, 2011: 263).

### 2.2.3. Cezada İndiriminin Kapsamı

Kapsam olarak ceza indirimi; verginin türü bakımından Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlarda, tarhiyatın türü bakımından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, ceza türü bakımından vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uygulanır. Tekerrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler bu uygulamanın dışında kalmaktadır (İşbilir, 2008: 64).

Ceza indirimi kapsamına giren cezaların neler olacağını mezkur Kanununun 1 inci fıkrası ile sonuncu fıkrasına göre belirlemek gerekir. Buna göre birinci fıkrada; *“...aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını...”*, son fıkrada ise; *“Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”* denilmektedir. Bu durumda ceza indiriminden yararlanacak cezaları, vergi aslına bağlı olan cezalar ile vergi aslına bağlı olmayan cezalar şeklinde ikili bir ayırımı tabi tutmak gerekir. Mezkur maddenin birinci fıkrasına göre vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlüğün ceza indirimine konu olabilmesi için, ortada bir vergi aslının da bulunması gerekir (Küçükkaya, 2008: 18).

Cezalarda indirim müessesesi, vergi asılları ile bunlara bağlı ek mali yüküm niteliğindeki gecikme faizini konu edinmemiştir. Bu çerçevede, VUK'un 376. maddesinde yazılı koşulların noksansız şekilde yerine getirilmiş olması durumunda ancak vergi cezaları açısından indirim söz konusu olacak, vergi asılları ile bunlara bağlı gecikme faizlerinde indirim yapılması mümkün olmayacaktır ( Erdem, 2012: 376).

#### **2.2.4. Ceza İndiriminden Yararlananlar**

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen indirim müessesesinin konusunun vergi cezası olmasına bakılarak, her ceza muhatabının indirimden yararlanabileceği zannedilmemelidir. İndirim müessesesinden, yalnızca mükellef veya vergi sorumlusu olan ceza muhatapları yararlanma olanağına sahiptirler. Oysa Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kanunlarına aykırı hareketler için öngörülen idari para cezalarının muhatabı, her zaman mükellef veya vergi sorumlusu olmayabilir. Hiç vergi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlarında vergi cezasına muhatap olması olasıdır. Düzenlemeye göre, vergi mükellefi veya sorumlusu olmayan bu kişi veya kuruluşların, muhatabı oldukları vergi cezalarında indirim yapılmasını istemeleri mümkün değildir. Bu ayırımın nedeni, indirim müessesesinin amacı ile açıklanabilir. İndirim müessesesinin asıl amacı, yukarıda belirtildiği gibi, vergi ziyana neden olan Kanuna aykırı hareket dolayısıyla kesilen vergi cezasının bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, ziyaa uğratılan verginin uyuşmazlık çıkarılmaksızın ve fazla geciktirilmeden tahsilinin sağlanmasıdır. Amaç bu olunca, ödenecek bir vergisi olmayan ceza muhatabının cezasının indirilmesi için de, bir neden yok demektir (İşbilir, 2008: 64).

#### **2.2.5. Ceza İndiriminin Şartları**

Vergi cezalarının indiriminden faydalanabilmek için bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Aşağıda sayılan hallerden birinin ihlali halinde ceza indiriminden faydalanılamaz.

##### **2.2.5.1. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması**

Cezalarda indiriminden yararlanmanın ilk şartı, vergi idaresince salınan vergi aslı ile kesilen cezaya karşı dava açılmamasıdır. Yukarıda da ifade edildiği üzere, cezalarda indirim müessesesinin temel amacı, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek dava konusu yapılmaması ve idarenin vergi alacağına bir an önce ulaşmasının sağlanmasıdır. Bundan dolayı uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın veya bunlardan birinin dava konusu yapılması durumunda mükellef veya ceza muhatabı indirimli ödemededen yararlanmayacaktır (Küçükkaya, 2008: 20).

Vergi aslı veya ceza için vergi mahkemesinde dava açılırsa ceza indiriminden yararlanılamaz. Ancak mükellef vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava

açmış fakat 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, eğer davadan vazgeçilmişse, ceza indirimini uygulanır. Dava açma süresinin geçmiş olması veya dava açılarak vergi mahkemesi kararı üzerine bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilerek (30 günlük dava açma süresi içerisinde) vergi ve cezanın ödenmesi talep edilse bile, ceza indirimini hükmü uygulanmaz (İşbilir, 2008: 63).

#### **2.2.5.2. Başvurunun 30 Gün İçinde Yapılması**

Ceza indiriminden yararlanmak için gerekli bir diğer şart, indirimden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 günlük süre içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya AATUHK'na göre teminat göstererek vadesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmedir. 5604 sayılı "Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun" un 1 inci maddesinin (2) nci fıkrasının (c) bendi uyarınca söz konusu 30 günlük sürenin son gününün mali tatile (1-20 Temmuz) denk gelmesi durumunda sürenin 7 gün uzayacağı ifade edilmiştir. Bu düzenleme uyarınca bu süre içerisinde yapılacak ceza indirim talepleri de geçerli olacaktır (Küçükkaya, 2008: 22).

Dava açma süreci, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Uzlaşma talebinde bulunanlar, ceza indirim müessesesinden yararlanamaz. Ancak uzlaşma tutanağını imzalamadan önce, uzlaşmadan vazgeçip cezada indirim müessesesinden yararlanma talep edilebilir (İşbilir, 2008: 65)

VUK'nun Ek 9 uncu maddesinin ikinci cümlesi "*...Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 nci maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.*" demektedir. Her ne kadar madde hükmü uyarınca, uzlaşma isteyen kimsenin uzlaşmadan vazgeçip, ceza indiriminden yararlanabilmesi için bu iradesini tutanak tanzim edilinceye kadar beyan etmesi gerekiyorsa da vergi idaresi uzlaşma tutanağında belirtilmemiş olsa bile, uzlaşmanın vaki olmamasından sonraki dava açma süresi içinde yapılan indirim taleplerini de kabul etmektedir. Bu durumda cezalarda indirim talebi için öngörülen 30 günlük başvuru süresinden daha uzun bir süre ortaya çıkmaktadır. Danıştay, VUK'nun Ek 7 maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumunda öngörülen 15 günlük ek dava açma süresi içinde de mükellef veya ceza muhatabının indirim talebinde bulunabileceğini kabul etmektedir.

VUK'nun Ek 7/4 üncü maddede öngörülen 15 günlük ek süre, dava açmak için öngörülen süredir. Bununla birlikte Danıştay bu ek sürede cezalarda indirim talebinde de bulunabileceği şeklinde karar vermektedir (Küçükkaya, 2008: 22).

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 30 günlük sürenin ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı ve 30 günlük sürenin dolması ile son bulacağı konusudur. Eğer vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin ihbarnameler ayrı ayrı tarihlerde tebliğ edilmişlerse, ceza indirimi için bu ihbarnamelerin ilkinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde indirim talebinde bulunmaya dikkat edilmesi gerekir (İşbilir, 2008: 65).

### **2.2.5.3. Ödemenin Kanunda Öngörülen Sürelerde Yapılması**

İndirim müessesesinin amacı, verginin aslı ile indirim sonrası arta kalan vergi cezalarına bir an önce kavuşmaktır. Bunun temini amacıyla, yükümlü başvuru dilekçesinde vergi ve ceza farklarını normal kanuni süresi içerisinde ödeyeceğini ya da AATUHK'da öngörülen neviden teminat göstererek, vadesinden itibaren üç ay içerisinde ödeyeceğini taahhüt etmesi gerekir ( Bayraklı, 2006: 234).

Ödemenin tamamının vadesinde yapılmaması halinde, mükellef ya da ceza sorumlusu, indirimden yararlandırılmaz ve vergi aslı ile birlikte cezanın tamamının tahsili yoluna gidilir. İndirim talebinde bulunmakla birlikte, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, normal bir aylık vade içinde ödemeyecek durumda olan mükelleflere, teminat göstermeleri koşulu ile normal vadeyi izleyen 3 ay içinde ödeme imkanı sağlanmıştır. Teminat gösterilmesi halinde, vade 1 ay yerine 4 ay olmaktadır (İşbilir, 2008: 66).

Mükellef veya ceza muhatabı, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve indirilmiş vergi cezasını kanunda öngörülen süre içinde ödemezse, cezalarda indirim talebinden yararlanamaz (VUK.m.376/2). Bu takdirde ödenmeyen vergi ve ceza miktarına ek olarak, indirilen ceza miktarı da tahsil edilir. Vergiye bağlı olarak hesaplanan gecikme faizinin ödenmemesi, madde hükmünün ihlali anlamına gelmez, zira mezkur kanun maddesi vergi veya vergi cezasının ödenmemesi halinde talebin geçersiz olacağını belirtmektedir (Küçükkaya, 2008: 23).

### **2.2.6. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı**

VUK'nun 376 ncı maddesine göre indirilecek ceza oranı, vergi ziyayı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için farklıdır. Buna göre; vergi ziyayı için, ilk kez



ceza indirimine başvurulduğunda cezanın yarısı, daha sonra kesilen vergi ziyayı cezaları için başvurulduğunda ise kesilen cezanın üçte biri oranında indirim yapılmaktadır.

Cezalarda indirim talebine uygun olarak koşulları yerine getiren yükümlünün uygulanan indirim oranında cezaları kalkar. Bu noktada, vergi ziyayı cezası bakımından kanun koyucu, indirimden ilk defa yararlanana uygulayacağı indirim miktarı ile birden fazla yararlanana uygulayacağı miktar arasında ayırım yapmış ve ilk defa indirimden yararlanana uygulanacak indirim miktarını yüksek tutmuştur ( Erdem, 2012: 377).

İlk defa kesilen vergi ziyayı cezasının tebliğ edilmesinden önceki dönemlerde işlenmiş vergi ziyayı suçuna ilişkin olarak kesilen cezaların tamamı, ceza indirimi uygulaması bakımından “birinci defa” yapılmış sayılır ve cezanın yarısı oranında indirimden yararlanır (VUK. 60 Seri No’lu Genel Tebliğ).

VUK’nun 376’ncı maddesinin uygulanmasında, kesilen cezaların bağlı bulunduğu vergi türünün farklı olması önemli değildir. Örneğin, gelir vergisine yönelik olarak kesilen vergi ziyayı cezası için ilk kez indirim başvuran mükellef % 50 oranında indirimden yararlandıktan sonra, bu sefer KDV için vergi ziyayı cezasının kesilmesi durumunda cezalarda indirim başvurusu halinde yararlanacağı oran 1/3 olacaktır. Dolayısıyla vergi ziyayı cezasında yapılacak % 50 oranındaki indirim, bir mükellefin tüm vergi mükellefiyeti boyunca sadece bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından ise vergi ziyayından farklı olarak, kaçınıcı kez indirimden faydalandığına bakılmaksızın, her uygulamada 1/3 oranında indirim yapılır (Küçükkaya, 2008: 24).

Mükellef iki veya daha fazla vergi türünden indirim için aynı anda başvurusu halinde ceza indiriminden hepsi itibariyle  $\frac{1}{2}$  oranından ayrı ayrı yararlanabilecektir. Birden fazla vergiye ilişkin vergi ziyayı cezası söz konusu olması durumunda  $\frac{1}{2}$  indirim yalnızca biri için söz konusu olmayıp, indirim her biri için  $\frac{1}{2}$  oranında uygulanır. Örneğin, bir mükellefe hem gelir hem de KDV açısından vergi ziyayı cezalı ihbarname tebliğ edilmişse her iki vergi için  $\frac{1}{2}$  oranında indirim uygulanacaktır (Şenyüz, 2011: 267-268).

Mükelleflerin kendilerine yapılacak ilk ceza ihbarnamelerinde bu hakkı kullanıp kullanmamakta serbestlikleri bulunmaktadır. Yani mükellefler dilerse  $\frac{1}{2}$  oranındaki indirimi ilk vergi ziyayı cezasında değil, sonraki yıllarda vergi cezalarıyla karşı karşıya kalabileceklerini düşünerek sonraki yıllarda da kullanabilir. Bu nedenle, mükelleflerin

ya da ceza sorumlularının düşük miktardaki vergi ziyaı cezası için VUK'nun 376'ncı maddesine göre cezada indirim talebinde bulunmayarak vergi aslı için uzlaşma yoluna gitmelerinde yarar vardır (Çetin, 2012: 255-256).

Daha önce indirimden kaç kez yararlanılmış olunursa olunsun, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatabının, her defasında yararlanacağı indirim miktarı, kesilen cezanın üçte biridir. Kuşkusuz indirim yapılabilmesi için, mükellef ya da ceza sorumlusunun süresi içinde başvuruda bulunarak vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını süresi içinde ödemesi ve dava açmaması gerekir. Tekerrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda da, usulsüzlük cezasının aslının tabi olduğu üçte bir oranındaki indirim uygulanır (İşbilir, 2008: 68).

### **2.2.7. Özellik Arz Eden Hususlar**

Kolektif şirketlerde, vergi asılları şirket ortakları adına tarh edilirken, cezalar Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesi uyarınca şirket adına kesilir. Bu durumda şirketin ceza indiriminden yararlanabilmesi için hem ortağın hem de şirketin dava açma yoluna gitmemesi gerekir. Ortak, vergi aslında dava açarsa şirket ceza indiriminden yararlanamaz. Komandit şirketlerin, komandite ortakları için de aynı durum söz konusudur ([www.yildizymmm.com](http://www.yildizymmm.com) 05.11.2012).

Adi ortaklıklarda, ortakların şahsi vergileri ile ilgili tarhiyatlarda her birini indirim talebi diğerlerine bağlı olmaksızın dikkate alınır.

VUK'un 372. maddesi uyarınca ölüm halinde vergi cezası düştüğünden mirasçılardan ölen kimse namına cezaya muhatap olması söz konusu değildir. Ancak, mirasçılardan ölüm nedeniyle kendilerine isabet eden yükümlülükleri zamanında yerine getirmemeleri ya da veraset ve intikal vergisi beyannamesinde eksik veya düşük beyanda bulunmalarından dolayı kendilerine kesilen cezalar için indirim talebinde bulunmaları mümkündür ([www.yildizymmm.com](http://www.yildizymmm.com) 05.11.2012).

### **2.2.8. İndirimli Ödemenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları**

İndirimli ödeme uygulamasının sonuçlarını mükellef ve idare açısından ayrı ayrı değerlendirebiliriz. Konuya önce mükellef açısından bakacak olursak; mükellef, ceza indiriminden faydalandığı zaman dava açamayacağından uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmının, indirimli ödeme hükümlerine göre ödenmesi sonucu, uyuşmazlık sona erdiğinden, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla

uğraşmasına gerek kalmayacaktır. Böylelikle, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak, hem de dava açması gerekmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat vb. giderleri de olmayacaktır. Ayrıca uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, daha fazla tutar ödemekten kurtulmuş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 166-167).

İndirimli ödeme uygulamasının idare açısından sonuçlarına bakacak olursak bu uygulama ile idare de, vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmını, en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsil etmektedir. Böylece idare, belki de ileride (mükellefin dava açması ve davayı kazanması, herhangi bir af yasası çıkması nedeniyle) hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır (İşbilir, 2008: 69).

### **2.3. Pişmanlık ve İslah**

Vergi uyuşmazlıklarını idari yolla çözümlleyen pişmanlık ve ıslah müessesesi; çeşitli nedenlerle vergi suçu işleyen mükelleflerden bunları kendiliğinden bildiren mükellefler için hüküm ifade etmektedir.

Ülkemiz vergi sisteminde beyan esasına göre vergilendirme ilkesini benimsemiştir. Herhangi bir şekilde vergi kaybına sebebiyet verecek şekilde davranan mükellefleri vergi sistemi içinde tutabilmek ve hazinenin vergi kaybına engel olmak için bu mükelleflere pişmanlık hükümlerinden faydalanma şansı tanınmıştır.

Sözlük anlamı olarak pişmanlık, yapılan bir iş ya da davranışın olumsuz sonuçlarını görerek üzüntü duymaktır. İslah ise, iyileştirme, yola getirme, eksikliği giderme ve düzeltme anlamına gelmektedir.

Vergi usul hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan olayın, kendiliğinden haber verilmesidir ( Kavak, 2007: 17).

Mükellefler genellikle vergi ziyasını doğuran bir suç işledikten sonra bu suç ortaya çıkmadan pişman olarak idareye haber vermeleri ve vergi ziyasını ortadan kaldırmaları halinde vergi cezasından kurtulabilmektedirler. Pişmanlık ve ıslah ile hem ziyaa uğratılan vergi bir an önce tahsil edilmiş olmakta, hem de vergi uyuşmazlığının çıkması idare aşamasında önlenmiş olmaktadır ( Kırbaş, 1997: 199).

### 2.3.1. Genel Olarak Pişmanlık ve İslah

Türk vergi sisteminde vergilendirme, genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bu yöntem genel kabul görmüş ve modern bir yöntem olmasına rağmen, matrah gizlemeye de en müsait yöntemdir. Bu yöntemin başarılı olması için etkin bir vergi denetiminin de mevcut olması gerekir. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemeleri ve bazı vergi güvenlik önlemleri ile denetlenmektedir. Yapılan denetimler sonucu, beyan dışı bırakılmış bir matrah ya da matrah farkının saptanması durumunda mükelleften çeşitli cezalar ve vergiler istenmektedir. İdare bu vergi ve cezaları bir an önce hazineye katmak; mükellef ise ya hiç vermemek ya da geç ödeme yollarına başvurabilir. Bu farklı iki görüş bir vergi uyumsuzluğunun yıllarca sürmesine neden olabilmektedir. Vergi hukukumuz yukarıda belirtilen nedenlerle doğabilecek uyumsuzlukların, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile kısa yoldan idari aşamada çözümlenmesini öngörmüştür (Kutlar, 2005: 67).

Pişmanlık ve ıslah esas oluşumu itibariyle vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önlemektedir. Çünkü pişmanlıkla ortadan kalkan yalnızca vergi ziyayı unsurudur. Başka bir deyişle pişmanlık vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz, fakat vergi ziyasına ilişkin cezanın uygulanmasını önlemektedir. Kısacası, pişmanlık ve ıslah vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin, duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlamasıdır (Pazarlıoğlu, 2010: 22).

Pişmanlık ve ıslah ilk kez 5432 sayılı kanunda 1950 yılında yer almıştır. Bir yıllık bir uygulama sonucunda tahmin edilen gelirin sağlanamadığının görülmesi üzerine, 5815 sayılı kanunla mevzuatımızda çıkartılmış, ancak mükelleflerin ısrarlı başvuruları üzerine 6094 sayılı kanunla tekrar getirilmiştir (Kutlar, 2005: 67).

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde, mükellefe durumunu düzeltme olanağı tanımaktadır. Pişmanlığın bir “faal nedamet” (etkin pişmanlık) durumu olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır. Mükellefin sübjektif durumu, iyi niyeti göz önünde tutulmakta, nedamet duymuş olması ceza uygulanmamasına etken olmaktadır (Kızılot, 2012: 171).

### 2.3.2. Pişmanlık ve İslahın Kapsamı

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren (360. maddede yazılı iştirak halinde yapılanlar dahil) yasaya aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, vergi ziyai suçu için öngörülen ceza kesilmez (VUK, 371. mad.). Ayrıca, VUK'nun 371. maddesindeki pişmanlık koşullarına uygun olarak, durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçları ve cezaları uygulanmaz (VUK, 359. mad.).

Pişmanlık, meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce mükellef tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesi ya da verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan filini haber veren mükellefe ceza uygulanmaması esasına dayanır (Kutlar, 2005: 68).

Pişmanlık ve ıslah kurumu vergi sisteminin amaçlarına ve ceza sisteminin mantığına uygun olarak, idarenin vergilendirme ilişkisine müdahalesinden önce harekete geçip beyana dayalı vergilerde vergi kaybına neden olan yükümlünün bu kabahati telafi etmesi koşuluyla vergi ziyai cezasının uygulanmasından vazgeçilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi halinde, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında da ceza mahkemelerinde yargılama söz konusu değildir. Dolayısıyla, pişmanlık ve ıslah uygulaması sadece beyana dayanan vergileri kapsamaktadır. Vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini yani vergisel kabahatlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verenlere Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesindeki şartları yerine getirmeleri durumunda vergi ziyai cezası kesilmez. Ayrıca VUK'un 359'uncu maddesinin sondan ikinci fıkrası uyarınca 371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Bu noktada, pişmanlık hükmünden beyana dayalı verilere ilişkin bir kayba neden olmayan ancak vergisel kabahat niteliği taşıyan eylemler açısından yararlanması mümkün değildir. Örnek olarak süresi içinde verilmesi gereken yıllık faaliyet bildiriminin, süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilmesi mümkün değildir ( Erdem, 2012: 368-369).

Yukarıda verilen tanımlarda da anlaşılacağı gibi pişmanlık, beyan esasına dayanan vergiler için geçerli olup ve temelinde vergi ziyai yatan olayın mükellefçe vergi idaresinin haberi olmadan kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili vergi dairesine bildirilmesidir.

VUK. madde 371'e göre pişmanlığın söz konusu olabilmesi için;

- Beyana dayalı bir verginin olması
- Vergi ziyasını gerektirecek bir olayın olması
- Mükellefin daha suç ortaya çıkmadan kendi iradesiyle ilgili makamlara başvurarak bu müesseseden yararlanmak istemesi gerekmektedir ( Topçu, 2008: 56).

Buradan hareketle pişmanlık ve ıslah hükümlerinin;

- a. Gelir Vergisi
- b. Kurumlar Vergisi
- c. Katma Değer Vergisi
- d. Beyana Dayalı Belediye Vergileri
- e. Özel Tüketim Vergileri
- f. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- g. Veraset ve İntikal Vergisi
- h. Harçlar, gibi beyana dayanan vergi ve harçlar yönünden uygulanabilmesi mümkündür ( Kızılot ve Kızılot, 2012: 174).

### **2.3.3. Pişmanlık Kapsamına Giren Suç ve Cezalar**

Pişmanlık ve ıslah kapsamına, vergi ziyayı kabahati, kaçakçılık suçları ve kaçakçılığa iştirak suçları ile bunlara ilişkin cezalar girmektedir. Hemen belirtelim ki, pişmanlık ve ıslah uygulaması söz konusu suçları ortadan kaldırmamakta, yalnızca bu suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önlemektedir (Kavak, 2007: 39).

Pişmanlık, esas oluşumu itibariyle vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler. Çünkü pişmanlıkta ortadan kalkan, yalnızca vergi ziyayı unsurdur. Başka bir deyişle pişmanlık vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz, fakat vergi ziyayı unsurunu ortadan kaldırdığı için o fiilden suça ilişkin ceza uygulamasını önler. Pişmanlık, beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini belirtmektedir. Bu fikranın lafzından, pişmanlık müessesesinin yalnızca vergi ziyayı cezası gerektiren fiillere ilişkin olduğu izlenimi uyanmaktadır. Ancak, 371. maddedeki şartlara uygun olarak durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde vergi kaçakçılığı yaptırımının uygulanmayacağını düzenleyen 359. maddesi hükmü karşısında, vergi kaçakçılığı suçlarına da pişmanlık

müessesesinin uygulanacağı öngörülmektedir (Kutlar, 2005: 69). Sayılan koşullara uygun olarak bildirilen kaçakçılık suçları için de pişmanlık hükümleri işletilebileceği gibi (VUK.m.359), iştirak halinde suçluluk sıfatı da ortadan kalkar (VUK.m.371).

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan bir mükellef, vergi ziyayı suçu ile ilgili para cezasını ödemekte, hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır. Ancak, bu kişinin eylemi usulsüzlük suçunu da oluşturuyorsa, usulsüzlük cezası verilmesi söz konusu olacaktır (Bilici, 2012: 97).

Emlak vergisi ile ilgili olarak; Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinin son fıkrası bu madde hükmünün Emlak Vergisi'nde uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Yasa koyucu bu hükümle, kamulaştırma bedelinin saptanmasında tek ölçüt olmamasına rağmen, emlak vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamaktadır (Kırbaş, 1997: 200).

#### **2.3.4. Pişmanlık Hükümünden Yararlanmanın Şartları**

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilme şartları vergi usul kanununun 371. maddesinde şöyle belirtilmiştir: “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen

nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz (VUK m.371).

Yukarıda belirtilen kanun maddesi hükümlerini açıklayacak olursak pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir;

*a) Mükellef Kendiliğinden Bir Dilekçe İle Haber Vermelidir*

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermeleri gerekmektedir. Kanun koyucu dilekçe ile haberin "kendiliğinden" verilmiş olmasını açıkça belirtmekle, mükellefin isteği ile yapılan bildirmeleri pişmanlık ve ıslahtan faydalanma için geçerli saymış, bir kıymet vermiştir (İşbilir, 2008: 52). Haber vermenin yazılı olması asıl olmakla beraber, okuma yazması olmayanların bildirimlerini sözlü yapabilmeleri mümkündür. Ancak, sözlü bildirimlerin tutanakla tespit olunması gerekir (VUK, m.169). Haber vermeye ilişkin dilekçede, pişmanlıkla ilgili açık bir talep olmamakla birlikte dilekçenin mahiyetinden bu istikamette olduğu anlaşılıyor ise yeterli görülmektedir. Pişmanlık dilekçesinin taahhütlü olarak gönderilmesi halinde dilekçenin postaya verilme tarihi yetkili makama verildiği tarih olarak kabul edilir (Şenyüz, 2008: 175).

Danıştay Vergi Davaları Daireleri Genel Kurulu, vergi dairesince mükellefin "beyana davet edilmesi"nden sonra mükellefçe verilen dilekçenin kendiliğinden verilmiş sayılmayacağını bu bakımdan böyle bir durumda pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasının mümkün olmadığı sonucuna varmıştır (Uluatam ve Mehtibay, 2000: 219).

*b) Haber Verme Tarihinden Önce İhbar Yapılmamış Olmalıdır*

Pişmanlığın bir önemli koşulu da, bu kurumdan yararlanabilmek için pişmanlığa konu olayın herhangi bir şekilde idareye ihbar edilmemiş olması gerekir. Ancak bu makamın mutlaka vergi idaresine ilişkin bir makam olması gerekmez. Örneğin kolluk kuvvetine, Cumhuriyet savcılığına veya örneğin vilayete yapılan ihbar da, pişmanlığı engelleyebilir. Ancak pişmanlık dilekçesinin verilip, kabulünden sonraki ihbarlar, pişmanlığı geriye yönelik olarak etkilemez (Donay, 2008: 213-214).



*c) Haber Verme Tarihinden Önce İncelemeye Başlanmamış Ya da Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olmalıdır*

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulü için aranan şartlardan ikincisi; pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanacak olanların kanuna aykırı fiillerini kendiliğinden ilgili makamlara haber vermeleri tarihinden önce, kendileri nezdinde yetkili memurlarca herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasıdır (Kutlar, 2005: 70). İşyerinde yoklama fişi ile bazı hususların saptanmış olması vergi incelemesine başlanmamış olmasını göstermeyeceğinden bu durum mükellefin pişmanlıktan yararlanmasını engellemez (Kırbaş, 1997: 199).

İncelemenin türü ve kapsamı önemli değildir. Kanunda herhangi bir vergi incelemesinin pişmanlık talebini önleyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle tam, kısa veya karşıt incelemeden, herhangi birine başlanmamış olması halinde, pişmanlık talebinde bulunulamaz. İncelemeye başlandığının tutanakla tespit edilmesi veya inceleme dairede yapılacaksa, davet yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir (Kutlar, 2005: 70). Takdire sevk edilmiş olmak da pişmanlık talebine mani olabilir. Takdir herhangi bir vergi için söz konusu ise, o vergi için pişmanlığa mani olur. Örneğin, gelir vergisi için takdire gidilmesine rağmen KDV için pişmanlık talebinde bulunulabilir (Bayraklı, 2006: 206).

*d) Süresi İçinde Verilmemiş Bulunan Beyannamenin Pişmanlık Dilekçesi Verildiği Tarihten İtibaren 15 Gün İçerisinde Verilmesi Gerekir.*

Beyanlar dilekçenin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmelidir. 15 günlük sürenin hesabında haber verme dilekçesinin verildiği gün dikkate alınmaz. Hesaplama haber verme dilekçesinin verildiği günü takip eden günden itibaren yapılır. Örneğin, bir mükellef haber verme dilekçesini 3 Nisan 2008 tarihinde vermişse 15 günlük sürenin son günü 18 Nisan 2008 tarihi olacaktır (Şenyüz, 2008: 178).

*e) Pişmanlık Dilekçesinde Belirtilen ve Ödeme Süresi Geçmiş Olan Vergilerin Pişmanlık Zammı ile Birlikte 15 Gün İçerisinde Ödenmesi Gerekir.*

Şartlarının yerine gelmesi durumunda, haber verilen vergi ziyai suçu için ceza kesilmez iken, süresinde ödenmemiş vergiler nedeniyle devletin uğradığı ekonomik kaybın da giderilmesi gerekmektedir. Bu ekonomik kayıp 3239 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile gecikme zammı oranlarına yükseltilmiştir. 6183 sayılı AATUHK'nun 51'nci maddesi uyarınca, her ay ve kesiri için gecikme zammı oranında pişmanlık

zammı ödenmesi gerekmektedir ( Bayraklı, 2006: 205).

### **2.3.5. Pişmanlık Zammı**

Vergi Usul Kanununun Pişmanlık ve Islah başlıklı 371. maddesinin 5 numaralı bendi, 3239 sayılı kanunun 30'uncu maddesi ile değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, %2 olarak uygulanmakta olan pişmanlık zammı oranı, 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanunun 51'inci maddesinde yer alan gecikme zammı oranına bağlanmıştır (VUK. 169 Nolu Genel Tebliği).

6183 sayılı kanunun 51'inci maddesinde ise; “amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitiminden itibaren her ay için ayrı ayrı % 1,40 oranında gecikme zammı tatbik olunur” denilmektedir.

Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, haber verme tarihinden itibaren başlayarak 15 gün içerisinde, vadesi geçmiş vergiler ile bunlara ilişkin pişmanlık zammını ödemeleri gerekmektedir. Bu nedenle, pişmanlık hükmünün uygulanmasında, haber verme tarihi itibariyle vadesi geçmiş vergi borcu için, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirlenen oranlarda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zam hesaplanacak ve vergi aslı ile birlikte, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi koşulu aranacaktır (Kızılot, 1999: 187). Vergi aslı ve pişmanlık zammının süresi içinde ödenmemesi ya da eksik ödenmesi halinde, pişmanlık sistemi geçerli olmaktan çıkmaktadır.

### **2.3.6. Pişmanlık Talebiyle Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler**

Mükellefin pişmanlık talebiyle verdiği dilekçeler, ilgili vergi dairesi tarafından, dilekçeden belirtilen hususlar incelenerek kanunun 371. maddesindeki koşulları taşıyıp taşımadığı araştırılır. Koşulların varlığı halinde beyanname gereği yapılmak üzere kabul edilir. Pişmanlık talebinin kabulüne engel olacak bir durumun tespiti halinde, dilekçenin kabul edilmeme nedeni gerekçeli olarak mükellefe bildirilir. Pişmanlıkla beyanname verilmesi halinde, pişmanlık hükümlerinin herhangi bir nedenle yerine getirilmemesi, re'sen takdiri gerektirir. Takdir olunan matraha vergi ziyai cezası uygulanır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 197-198).

### 2.3.7. Pişmanlık ve İslah Talebinin Reddedilmesi Durumu

Pişmanlık ve ıslah talebinin reddedildiği durumlarda, red nedenleri gerekçeli ve yazılı olarak mükellefe bildirilir. Mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanma isteğini içerir dilekçesi ile birlikte beyanname de vermişse söz konusu beyanname mükellefe iade edilmeyerek süresinde verilmemiş beyanname hükmünde kabul edilerek gerekli tarh ve ceza işlemleri yapılır. Talep, kanuni süreyi izleyen 15 günün bitiminden sonra verilmişse, VUK'un 30. maddesinin bir numaralı bendi gereğince; olay, ayrıca takdir komisyonuna intikal ettirilir. Başkaca takdir nedeninin bulunması durumunda ise, beyannamenin 15 günlük sürenin bitiminden önce verilip verilmediğine bakılmaksızın re'sen takdire gidilir (Topçu, 2008: 60).

### 2.3.8. Pişmanlık ve İslah Uygulamasının Sonuçları

Vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş sayılmakta ve dönem matrahının resen takdiri yoluyla belirlenmesi gerekmektedir. Takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Bu aşamada mükelleflerin, hem takdir olunan matrahın yüksek oluşuna hem de cezalara itirazı söz konusu olabileceğinden, ihtilaf yargı mercilerine intikal ettirilmekte ve mükellefler yıllarca bu ihtilafı uğraşmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi yukarıda açıklanan uygulamayı önleyebilen ve uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilen bir müessese olduğundan uygulamada bu yönüyle ayrı bir etkinliği vardır. Beyannamelerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilmesi ve tahakkuk ettirilen vergi ile pişmanlık zammının da süresi içinde ödenmesiyle, vergi uyuşmazlığı çözümlenmiş olmakta, bu nedenle de uyuşmazlığın yargı mercilerine intikali önlenmiş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 201).

Pişmanlığın en önemli sonucu, vergi suçlarının ortadan kalmasıdır. Pişmanlık; uygulamada çok yaygın olarak başvuru olan bir yoldur. Özellikle, beyannamelerini çeşitli sebeplerle süresinde veremeyenler, cezai müeyyideden kurtulmak için ilk başvurdukları yol, pişmanlık dilekçesi vermektir ( Pehlivan, 2000: 107).

Vergi kaçıran bir birey kendini ihbar kurumundan rasyonel nedenlerle faydalanmaktadır. Gerçekte kabul etmek gerekir ki, mükellefleri pişmanlıkla beyanda bulunmaya iten temel saik, vicdan azabından çok cezalandırılma korkusudur. Vergi kaçırma fiilinde olduğu gibi pek çok değişkeni dikkate alan ve hesaba katan mükellef,

kendini ihbar edip etmeme konusunda vereceği kararı da bir fayda maliyet hesabı ekseninde yapmaktadır. İşte kendini ihbar kurumu, pişmanlığın ödülü gibi düşünülse de aslında vergi kaçıran kişi için alternatif bir kaçış yolu ya da bir opsiyon kurumudur (Aslan ve Yıldırım, 2010: 566).

Pişmanlık şartlarına uyan mükelleflere mükellefiyet grubuna göre birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilmesi yanı sıra verginin normal vadesinden pişmanlık dilekçesine istinaden belirlenen vade tarihiyle sınırlı olmak üzere ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresi içinde hesaplanması gerekmektedir (Erdem, 2012: 374-375).

## **2.4. Terkin**

### **2.4.1. Terkin Kavramı ve Tanımı**

Terkin Arapça bir sözcük olup Türk Dil Kurumu tarafından hazırlanan Türkçe Sözlükteki karşılığı kayıt silme şeklinde verilmiştir. Terkin kelimesinin sözlükte kayıt silme, bir kaydı hükümsüz hale getirmek anlamında kullanılmaktadır (Şenlik, 2008: 55).

Çoğul olarak “terkinat” şeklinde kullanılan terkin, anlam olarak silinme demektir. Terkin Arapça “Rakn” sözcüğünden türemiş olup eski dilde; yazılmış bir şeyi iptal etme, silme; terkin etmekse bir şeyi çizerek iptal etmek, silmek, boyamak anlamına gelmektedir (Bıyan, 2007: 76).

Vergi hukukunda ise terkin belirli hukuki sebeplere dayanarak “vergi alacağının ve cezalarının bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemi ifade eder. Terkin bir vergi terimi olarak da, Prof. Dr. Selim Kaneti tarafından şöyle tanımlanmıştır. “Tahakkuk etmiş bir verginin tahakkuk işleminin iptal edilmesi ya da tahakkuk ve tahsil edilen bir verginin yükümlüye geri verilmesi yoluyla vergi alacağının ortadan kaldırılmasıdır (Şenlik, 2008: 55).

Terkinin çeşitli kaynaklarda tanımı yapılmış olup bunların hemen hemen hepsi birbirine çok yakın tanımlardır. Nitekim Prof. Dr. Sadık Kırbaş'ın tanımı ise şöyledir: Terkinin kelime anlamı silmedir. Bu yolla vergi alacağı kısmen ya da tamamen, bütün hukuksal sonuçlarıyla, ortadan kalkmaktadır. Genel olarak verginin terkinini, tahakkuk etmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptal edilmesi yoluyla vergi alacağının ortadan

kaldırılmasını veya tahsil edilmiş bir verginin tahsilatının mükellefe red veya iade edilmesi suretiyle düzeltilmesini sağlayan idari bir işlemdir. Terkinin mümkün olması durumunda, tahakkuk eden vergi alacağı silinir, tahsil edilen vergi ise mükellefe iade edilir (Bilici, 2010: 119). Bir verginin terkin edilebilmesi için mutlaka tahsil edilmiş olmasına da gerek yoktur. Kanunlarda yazılı koşulların mevcut olması durumunda tahakkuk etmiş, henüz tahsilatı yapılmamış olan yani vadesi henüz gelmemiş vergiler de terkin edilebilir ( Perçin, 2006: 5).

#### **2.4.2. Terkinin Çeşitleri**

Terkin; Vergi Usul Kanunu'nda 115. maddesinde ve ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'n 106. maddesinde düzenlenmiştir. Bu iki maddenin yanında çeşitli yasalardan kaynaklanan terkin türleri de vardır.

Terkin işlemini gerektirecek hukuki sebepler çok çeşitli olabilir. Söz gelimi bir vergi hatasının düzeltilmesi dolayısıyla terkin yapılabileceği gibi kesinleşen bir yargı kararına dayanarak da terkin yapılabilir (Şenlik, 2008: 55).

##### **2.4.2.1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin**

Vergi Usul Kanunu, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer doğal afetlerden zarar gören yükümlülerin durumlarını daha fazla ağırlaştırmamak amacıyla, vergi borçlarının silinmesini öngörmektedir. Buna göre kanunda öngörülen doğal afetler sebebiyle aşağıda belirtilen şekillerde zararların ortaya çıkması halinde kanunla öngörülen orandaki vergi borcu ve cezaları Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tamamen ya da kısmen zarara uygun bir şekilde terkin edilir (Şenlik, 2008: 56).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bahsi geçen kanun maddesi şöyledir:

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur (4731 sayılı Kanunun 4/D

maddesiyle eklenen cümle). Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder (VUK m.115).

Belirtilen madde hükmü incelendiğinde, terkin uygulaması gerektiren tabii afetlerin sayılanlarla sınırlı olmadığı ve dolayısıyla sayılanlar dışında benzerlerinin de kapsama alınacağı anlaşılmaktadır. Buna göre, kanunda sayılmamış olsa da belli bir bölgede yaşayan insanların genel hayatını etkileyici nitelikte ve doğal bir olayın sonucu olarak ortaya çıkmış şiddetli dolu, tipi, çığ düşmesi, kasırga gibi olaylar da afet kapsamında değerlendirilebilecektir (Besen, 2007: 48). Kanunda ismen sayılanlara benzeyenler (Örneğin, kasırga, salgın, salgın hastalık vb.) terkin uygulaması açısından yeterli kabul edilecektir. Doğal afet niteliği taşımayan hırsızlığın terkin için sebep oluşturması mümkün değildir (Şenyüz, 2008: 156).

Terkin, tabii afetlere uğramış yükümlü ve sorumluların vergi ve cezalarını ortadan kaldırması nedeniyle önemli bir fonksiyon görmektedir. Vergi nasıl yasa ile tek taraflı olarak konabiliyorsa, tabii afete uğramış yükümlülerin de vergi ve cezalarının affi sosyal barışı temin etmiş olmaktadır. Verginin sosyal amaçlarından biri de, yükümlü ile devlet arasında menfaatlerin birleştirilmesidir. Yükümlüyü sadece para makinesi gibi gören bir yaklaşım, devletle yükümlü arasındaki iyi ilişkilerin kopması sonucunu doğurabilecektir. Terkin aracılığı ile bir yandan yükümlü tatmin edilirken, bir yandan da kaynağın kurutulması önlenmiş olacaktır (Bayraklı, 2006: 227).

#### *Doğal Afetler Nedeniyle Terkinin Şartları*

Terkinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlünün terkin talebinde bulunmasının yanı sıra aşağıda belirtilen şartlarında oluşması gerekmektedir.

##### *a) Doğal Afetin Meydana Gelmesi*

Afet, büyük felakettir. Doğal afet ise, meydana geleceği önceden bilinmeyen, insan gücü ile önlenemeyen kaza ve olaylardır. Verginin ve cezanın terkinini gerektiren tabii afetler, sınırlı sayıda olmaksızın VUK 115'nci maddesinde şu şekilde sayılmıştır. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ile bunlara benzer afetlerdir.

##### *b) Bazı Varlıkların Doğal Afetler Nedeniyle Kaybedilmiş Olması*

Verginin terkininde üzerinde durulması gereken en önemli husus, terkin edilecek

vergi ve cezaların, afetin zarar verdiği kaynakla ilgili bulunması gerektiğidir. Doğal afetler yüzünden zarara uğrayan mükelleflerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları terkin edilir. Bunun için, afet yüzünden genel varlığın en az üçte biri kaybedilmiş olmalıdır. Gelir kaynağı varlığının tamamı kaybedilmiş olsa bile, eğer bu kayıp genel varlığın üçte birinden az ise terkin yapılamaz. Meydana gelen zarar, genel varlığın üçte birini geçiyorsa, bunun tamamı gelir kaynağı ile ilgili olmasa bile, belli ölçüde terkin yapılır ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 116-117).

Doğal afet yüzünden genel varlığın üçte birinden fazlası da kaybedilse, gelir kaynağı ile ilgili varlıkta kayıp yoksa o kaynağa ait olmak üzere terkin yapılmaz. Örneğin, Maliye Bakanlığı bir muktezasında, tarımsal ürünlerin beyazsinek afetinden zarar görmesi durumunda, mükelleflerin zirai gelir vergisi borçlarının terkin edilemeyeceği, buna karşın terkin işleminin yalnızca arazi vergisi borçları ve vergi cezaları için uygulanabileceği yönünde görüş beyan etmiş bulunmaktadır<sup>6</sup> ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 116-117).

Malvarlığı afetten zarar gören mükellefin, afetten hangi malvarlığının zarar gördüğünü ve hangi vergilerin terkin edileceğini talep edebilmesi için vergi dairesine veya mahalli idare heyetine başvurması gerekmektedir. Terkin işleminden önce mükellefin malvarlığının afetten zarar gördüğü oran hesaplanır ve daha sonra bu oranda vergi terkin edilir.

*c) Afetin Meydana Geldiği Tarihe Kadar Vergi Cezasının Ödenmemiş Olması*

Terkin şartlarından yararlanabilmek için yerine gelmesi gereken şartlardan biri de, afetin meydana geldiği tarihe kadar vergi cezasının ödenmemiş olması gerekir. Eğer ceza ödenmiş ise yükümlülük yerine getirilmiş demektir (Bayraklı, 2006: 229).

*d) Yükümlü Tarafından Terkin Talebinde Bulunulmuş Olması Gerekir*

Terkin, kendiliğinden gerçekleşen bir kurum olmayıp mükelleflerin terkinden yararlanabilmeleri için vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir (Uluatam, 1994: 156). Terkin başvuruları, terkine ilişkin beyannameler kullanılarak ilgili vergi dairelerine yapılacaktır. Terkin başvurularının süresiyle ilgili olarak kanunda herhangi bir hüküm yoksa da terkin edilecek verginin, normal ödeme vadesi gelmeden, zamanaşımı süresinin sonuna kadar müracaatının yapılması uygun olacaktır (Besen, 2007: 52).

<sup>6</sup>Maliye Bakanlığı'nın 05/08/1984 tarih ve 1.24423.115-579/52436 Sayılı Muktezası

Maliye Bakanlığı'nca zarar uygun biçimde kısmen ya da tamamen terkin olunur. Zarar derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağı yerel yönetim kurulları tarafından saptanır. Terkin işleminin yapılmaması ya da yapılan tespitin yeterli görülmemesi halinde mükelleflerin yargı kuruluşlarına başvurma hakları saklıdır (Kırbaş, 1997: 152).

*e) Doğal Afetlerin İspat Edilmiş Olması Gerekir*

Doğal afetler, bireysel boyutta olmayıp kamuoyu tarafından biliniyorsa ispat edilmesine gerek yoktur. Ancak yangın gibi bireysel ise bunların ispat edilmesi gerekir. İspat araçları konusunda bir sınırlama olmaması gerekir. Mahkeme nezdinde açılacak tespit davaları, ispat için yeterlidir. Ayrıca, doğal afetle ilgili olarak yetkili makamlardan alınacak belgeler de yeterli olacaktır (Bayraklı, 2006: 229).

Geniş çaplı doğal afetlerde idare heyetleri, kendilerine herhangi bir başvuru yapılmasa da ortaya çıkan zararı tespit etmek amacıyla inceleme yapmakta ve mükellefler yönünden de re'sen terkin işlemine başlamaktadır. Ancak, afet geniş çaplı olsa bile, mükelleflerin zarar derecesinin tespitinde daha sağlıklı sonuçlar alınabilmesi ve terkin edilebilecek vergi ve ceza miktarlarının belirlenebilmesi açısından mükelleflerin, ayrıca başvuruda bulunması yararlı olacaktır (Besen, 2007: 52).

**2.4.2.2 Tahsil İmkânsızlığı Sebebiyle Terkin**

Bu hüküm AATUHK'nun 106. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan küçük miktarlı alacaklar terkin olunabilecektir (Bilici, 2012: 121).

Konu ile ilgili kanun maddesi şöyledir: “Yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu (5838 sayılı Kanunun 32/11-a maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:28.02.2009) anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar amme alacakları amme idarelerince terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. (5838 sayılı Kanunun 32/11-a maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:28.02.2009) Bakanlar Kurulu, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkilidir.(3505 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen fıkra) Maliye ve Gümrük Bakanı, yukarıdaki fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir. Terkin salahiyetini haiz olanlar bu



salahiyetlerin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler”

Terkin edilebilecek bu tür kamu alacakları, gecikme zammı gibi ferî alacakları da kapsamaktadır. Terkin yetkisi, esas olarak, Maliye Bakanlığına ait ise de, Bakanlık bu yetkisinin bir bölümünü vergi dairesi başkanlıkları ve vergi daireleri gibi mahalli birimlerine de bırakabilmektedir. Böyle bir terkin için, kamu alacağının takip ve tahsili girişiminde bulunulmuş olması gerekmektedir. Terkin işlemi, tahsil işlemlerinin iptali suretiyle gerçekleşmektedir (Biyani, 2007: 81).

#### **2.4.2.3. Tahakkuktan Vazgeçme**

Terkine benzeyen bir diğer yol da tahakkuktan vazgeçme yoludur. Tahakkuktan vazgeçme, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara bağlı cezalar toplamı belli değerleri aşmaması ve tahakkuklar için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olması halinde, bu alacakların tahakkuklarından vazgeçilmesidir (Bayraklı, 2006: 230).

Bu konu Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 115. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplamı belli bir miktarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının belirlenmesi halinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde bunların tahakkukundan vazgeçilir. Tahakkuktan vazgeçme için kabul edilen tutarlar her yıl değişmektedir. 2012 yılı için bu tutar 26.12.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 411 sıra nolu VUK Genel Tebliğine göre 20 TL'dir.

Tahakkuktan vazgeçmenin terkenden farkı şudur: Tahakkuktan vazgeçmede henüz ne tahakkuk eden, ne de tahsil edilen bir vergi söz konusudur. Terkinde ise tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi vardır (Bilici, 2012: 121).

Tahakkuktan vazgeçmede idare bir takdir hakkını kullanmış olmaktadır. Ancak, yasa ile konulmuş vergi veya ceza, yine yasa ile ancak, idareye verilen takdir yetkisi içinde kaldırılmış olmaktadır. Böylece küçük alacaklar için büyük masraf yapılması ve vergi dairesinin nezdinde değersiz alacaklar üzerinde yoğunlaşmasının önüne geçilmiş olmaktadır. Tahakkuktan vazgeçme vergi ve cezaların iktisadiliği ilkesinin bir gereğidir. Halk arasında söylenen bir özlü sözde ifade edildiği gibi “astarı yüzünden pahalı hale gelmiş” ise, o gelirin takibinden vazgeçilmelidir (Bayraklı, 2006: 230-231).

#### 2.4.2.4. Yargı Kararı Nedeniyle Terkin

Vergi cezalarının ortadan kalkmasını sağlayan bir diğer müessese ise vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesidir. Buna yargı kararı ile terkin de diyebiliriz. Yargı organları tarafından verilen kararlar gereği mükellef adına tarh edilmiş ya da tahakkuk ettirilmiş vergiler terkin edilmektedir. Ancak hemen belirtelim ki verginin yargı yoluyla terkin edilebilmesi için yargı organının verdiği kararın kesin nitelikte olması yahut süresi içinde üst mercie başvurulmadığı için kararın kesinleşmiş bulunması veya süresi içinde üst yargı organına başvurulmuş ise vergi mahkemesi kararının onaylanmış bulunması gerekir. Yargı organları tarafından verginin terkin edilmesi durumunda, ilgili vergi dairesinin vergi mükellefine veya sorumlusuna, verginin terkin edildiğine dair terkin fişini tebliği etmesi gerekir ([www.ozdogrular.com/content/view/144681](http://www.ozdogrular.com/content/view/144681) 08.10.1012).

#### 2.4.2.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin

Vergi Usul Kanunu'nun 116-126. maddeleri ve 375. maddesinde yer alan düzeltme hükümleri doğrultusunda mükellefler lehine yapılacak vergi hatalarının düzeltilmesi işlemleri bir tür terkin işlemi olarak nitelendirilebilir. Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hatası "hesap hataları" ya da "vergilendirme hataları" şeklinde olabilir.

Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.117).

Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. (VUK m.118).

Vergi tarifesiyle matraha yanlış uygulanması sonucunda verginin eksik ya da fazla tarh edilmesi vergi miktarında hataya, gelir vergisi uygulamasında esnaf muafılığı şartlarını taşıyan kişiden vergi istenilmesi muafiyette hataya, kişiye veraset yoluyla intikal eden paralar için gelir vergisi ödenmesi mevzuda hataya örnek gösterilebilir (Bilici, 2012: 119)

Vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle terkin; mükellef ya da vergi sorumlusu aleyhine yapılan hatalar nedeniyle fazla tahakkuk ya da tahsil edilen verginin terkinidir. Bu hata tahsil aşamasından önce oluşmuşsa fazla tahakkuk ettirilen vergi, olması gereken miktara indirilir. Vergi tahsil edilmişse o takdirde fazla alınan kısım mükellefe bir yıl içinde yapacağı başvuru üzerine red ve iade olunur (Kırbaş, 1997: 152).

Konuyla ilgili kanun maddesi Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, "Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe red olunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'na belirlenir. Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete

geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.” denilmektedir.

Vergi hataları mükellefin müracaatı üzerine ortaya çıkabileceği gibi idare tarafından da fark edilebilir. Hatayı fark eden mükellef, yazı ile başvurarak hatanın düzeltilmesini ister. Düzeltme işlemi, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları için, vergi idaresi tarafından re'sen de yapılabilmektedir. Bu durumda, mükellefin düzeltmeye karşı dava açma hakkı saklı tutulmuştur.

Düzeltme işlemi, düzeltme fişi üzerinde yapılmaktadır. İlgilinin düzeltme isteği kabul edilirse fazla istenen vergi silinir veya vergi ödenmişse bu vergi geri verilir. Düzeltme isteğinin reddedilmesi durumunda ise mükellef kalan süreye göre vergi mahkemesine veya şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedir (Bilici, 2012: 120).

#### **2.4.2.6. Vergi Afları Nedeniyle Terkin**

Af uygulamaları Türk vergi sisteminde sık rastlanan işlemlerdendir. Teorik açıdan vergi affı diye bir kavram kabul edilmese de gerekliliği ve yararı çeşitli yönleriyle tartışmaya açık olan af uygulamalarında amaç ve kapsama göre kamu alacaklarının tahsilinden vazgeçilebilmekte ve terkin yoluna gidilebilmektedir. Afların çok sık olması beraberinde pek çok sorunu getirebilir. Sık karşılaşılan aflar mükelleflerin sürekli bu doğrultuda beklentide olmasını sağlar ve bu da kanundaki pek çok uygulamaları ve yaptırımları etkisiz hale getirebilir. Ancak her şeye rağmen af uygulamaları ile de terkin yoluna gidilebilmektedir (Biyani, 2007: 83).

#### **2.4.3. Terkinin Sonuçları**

Terkin, ödeme ve zamanaşımı dışında vergi alacağını ortadan kaldıran önemli nedenlerden biridir ve bazı idari ve şekli şartların yerine getirilmesi halinde, vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldırabilmektedir. Devlet, nasıl egemenlik hakkına dayanarak vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler koyuyorsa, yine egemenlik hakkına dayanarak bu tür kamu alacaklarından, belirli ortam ve koşullarda vazgeçebilmektedir. Terkin, bir yandan mükelleflere mali kolaylıklar sağlarken diğer yandan da vergi idaresinin iş ve zaman kaybını önlemektedir. Bununla birlikte terkin, sosyal hukuk devleti anlayışının bir sonucudur. Çünkü mükelleflerin ellerinde olmayan nedenlerle (doğal afetler gibi) zor duruma düşmeleri durumunda,

onlara bir takım kolaylıklar sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca, bazı işlemlerin maliyetleri hâsılatlarını geçmektedir. Sözü edilen bu işlemler düşük miktardaki alacaklardır. Bu nedenle, bu alacaklar için terkin müessesesinin getirilmiş olması yerinde bir uygulamadır (Besen, 2007: 57).

Vergi alacağının terkin edilmesi, mükellef ve idare açısından çeşitli sonuçlar doğururken bu sonuçlar genel olarak ülke ekonomisi için de doğmuş olmaktadır. Çünkü vergi idaresi ve mükellefler varlıklarını ülke ekonomisi içerisinde sürdürmektedir. Terkin nedenlerinin varlığı halinde vergi borcunun ortadan kalkması sonucunda devletin gelirinde azalma meydana gelmektedir. Örneğin doğal afetlerin varlığı, ekonomik kriz ortamında mali af düzenlemelerinin getirilmesi halinde terkine gidilmesi sonucunda ilgili yılın kamu gelirleri düşmüş olmaktadır. Devlet giderek artan kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla yeni kamu gelirleri elde etmek zorunda kalmaktadır. Bunun için de bazen olağanüstü dönem ek vergileri getirilmekte, bazen de kamu borçlanması yoluna gidilmektedir. Her iki halde de belli bir kesimin vergi borcu silinirken, diğerlerinin vergi yükü ağırlaşmakta, kişi başına düşen kamu borcunun miktarı artmakta, kişiler arasında gelir transferi yapılırken genel olarak refah kaybı söz konusu olmaktadır (Yurtsever, 2007: 255).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYEDE UZLAŞMA KURUMU UYGULAMALARI VE KURUMUN ETKİNLİĞİ

#### 3.1. Uzlaşma Kurumu

##### 3.1.1. Kavram Olarak Uzlaşma

Uzlaşma kavramı taraflar açısından uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs anlamına gelir (<http://tdkterim.gov.tr/bts/10.09.2012>). Uzlaşma, taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama; aralarındaki düşünce ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları, karşılıklı ödümlerle barış içinde çözümlenmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 223). Uzlaşma, kelime olarak, mutabakat ya da karşılıklı tavizleşerek anlaşma anlamına gelir (Pehlivan, 2000: 117).

Uzlaşma, iki veya daha çok taraf arasındaki düşünce, eylem ve çıkar ayrılığını ortadan kaldırarak ortak bir görüş ve düşünce birliğine varılması olarak tanımlanabilir. Uzlaşma toplumsal bir kurum olup, birlikte barış içinde yaşayabilmenin ve paylaşabilmenin gerekli ve zorunlu bir şartıdır. Bu anlamda tarafların birbirine güven duyması, saygı ve hoşgörü göstermesi gerekir. Kavga ve çekişmenin olmadığı her yerde gizli veya açık bir uzlaşma var demektir.

Vergi sistemimizdeki uzlaşma ise, adına vergi tarh edilen veya ceza kesilen kişi ile vergi idaresinin, yetkili elemanlarının, salınan veya salınacak olan vergi veya kesilen veya ileride kesilecek olan ceza üzerinde bir masa etrafında karşılıklı konuşarak, tartışarak, Devlet hazinesine ödenecek vergi veya cezanın miktarının birlikte tespit edilmesidir ([www.vergisorumlari.com.tr](http://www.vergisorumlari.com.tr) 13.11.2012). Vergi hukukunda uzlaşma; vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir (Kırbaş, 1997: 210).

Bununla birlikte VUK'da uzlaşma tanımlanmış değildir. Buna karşılık, gerek vergi idaresi ve gerek idari yargı yerleri bakımından bağlayıcı nitelikteki bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı uzlaşmayı, “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması şeklinde tanımlanmıştır.

Danıştay vermiş olduğu diğer bir kararda da “uzlaşmayı, vergi uyuşmazlıklarının

halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerini bir an önce giderilmesi sureti ile onların huzura kavuşmalarının sağlanmasıdır.” şeklinde tanımlamaktadır (Nas, 2010: 11).

### **3.1.2. Türkiye’de Uzlaşma Kurumunun Gelişimi**

Uzlaşma mali hukuk anlamında, Vergi Usul Kanunu’nda ilk olarak yerini 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun ile alırken, başlangıçta tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunu kapsamak üzere getirilmişti. Ancak birbirini izleyen düzenlemeler ile ihtilafların çözümü açısından tarhiyat öncesindeki işlemleri de içerecek şekilde uzlaşmanın yöntemi ve kapsamı genişletilmiştir (Erdem, 2012: 378). Uzlaşma kurumu 1963 yılında vergi sistemimize dâhil edilmiştir. Bu tarihten günümüze değin, uzlaşma kurumunda çeşitli tarihlerde bazı değişiklikler yapılmış; uzlaşmanın kapsamı ve başvurma koşullarıyla ilgili olarak aşağıdaki gelişim süreci gözlemlenmiştir

#### **3.1.2.1. 205 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme**

Uzlaşma kurumu, ilk kez 205 sayılı Kanun ile 1963 yılından itibaren uygulanmak üzere ülkemiz vergi hukukuna getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu’na 376. maddeden sonra, ek maddeler olarak getirilen bu müessesesyle, mükelleflerin dava açma yoluna başvurmadan, idare ile vergi ve cezanın tutarı konusunda pazarlık ederek uyuşmazlığı sona erdirmeleri amaçlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 104).

#### **3.1.2.2. 485 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme**

1963 yılında Vergi Usul Kanununa eklenen uzlaşma kurumuna ait kanun hükümleri 1981 yılına kadar aynen muhafaza edilmiştir. Zaman zaman yayınlanan tebliğlerle uygulamaya yönelik bazı açıklamalar yapılmış ve uzlaşma komisyonlarının yetkileri artırılmıştır. Yapılan tek düzenleme, 485 sayılı Kanun’un 11. maddesi ile uzlaşma hakkındaki ek 1. maddeye, ortalama kâr haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlarında eklenmesi olmuştur (Kızılot ve Kızılot, 2012: 104-105).

#### **3.1.2.3. 2365 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme**

2365 sayılı Kanun<sup>7</sup> ile yapılan ve 1981 yılından itibaren yürürlüğe giren düzenlemeler ile uzlaşma hükümlerine ilişkin temel konularda bir değişiklik yapılmamıştır. Sadece, 2365 sayılı Kanun’un 93’üncü maddesi ile “Uzlaşma Komisyonları” başlıklı Ek 3 üncü maddenin sonuna bir fıkra eklenmek suretiyle, mahalli komisyonların miktar itibarıyla yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma

<sup>7</sup> 2365 sayılı Kanun, 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yapmak üzere, Maliye Bakanlığı'na merkezi uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir. Eklenen fıkra hükmü şöyledir: “Maliye Bakanlığı mahalli komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, merkezi uzlaşma komisyonları kurmaya yetkilidir. Bu komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma şartlarına ait esaslar Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir” (Küçükkaya, 2009: 81).

#### **3.1.2.4. 3239 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme**

3239 sayılı Kanun<sup>8</sup> ile Türk vergi sistemine tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu getirilmiştir. Vergi idaresi ile yükümlüsünün, aralarında, henüz doğmamış olan, ancak doğmasına kesin gözü ile bakılan uyuşmazlığı, karşılıklı ödünlerle, gidermek üzere anlaşmaları anlamına gelen bu ikinci uzlaşma kurumu, vergi sistemimize ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle eklenen ek 11. madde ile girmiştir. 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren ek 11. madde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin belirlenmesini yönetmeliğe bıraktığından, kurumun işlerlik kazanması, ancak 16.2.1987 gün ve 19734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile ve bu yönetmeliğin yürürlük tarihinde mümkün olmuştur (Nas, 2008: 23). Kurumun temel amacının, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve kamu alacaklarının kısa sürede tahsili olduğu söylenebilir (Uluatam, 1995: 235).

#### **3.1.2.5. 4008 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme**

4008 sayılı Kanunla, 01.01.1995 tarihinden itibaren 31.12.1998 tarihine kadar olan vergilendirme dönemleri ile ilgili ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda 4008 sayılı kanun hükümleri uygulanacaktır. Bu dönemde kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar nedeniyle salınacak vergi ve cezalar uzlaşma dışında tutulmuştur. 01.01.1995-31.12.1998 tarihleri arasında yapılacak tarhiyatlarda salınan vergi ve kesilecek ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Kaçakçılık cezalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur (Kızılot ve Kızılot, 2012: 105).

<sup>8</sup> 11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



### 3.1.2.6. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

4369 sayılı Kanunla<sup>9</sup>, vergi sistemimizde, reform olarak adlandırılan kimi düzenlemeler yapılırken uzlaşma müessesesinde de kapsamlı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Uzlaşma müessesesinin kapsamının yeniden belirlenmesine yönelik önemli adımların atıldığı bu girişim bağlamında, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 inci maddesinde yapılan değişiklikle, uzlaşmanın konusu "ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler" ile sınırlandırılmıştır. Aynı paralelde Ek 11 inci maddede yapılan değişiklikle, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu da, "vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler" olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Vergi asıllarında bir uzlaşmaya varılması halinde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi öngörülmüştür (Erdem, 2012: 382).

4369 sayılı Kanun öncesi düzenlemelere göre ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, düzenlenen raporlarda tarhiyatı öngörülen tüm vergiler ve cezalar birlikte uzlaşma konusu yapılmakta idi. Bu düzenlemeyle uzlaşma konusu olan verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilmıştır ( Tosuner vd.,1999: 65-66).

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce herhangi bir nedenle uzlaşma sağlanamadığında, sadece uzlaşma sağlanamadığına ilişkin tutanak düzenlenmekte; mükellefe uzlaşma görüşmelerinde önerilen indirim tutar ve oranları herhangi bir şekilde tutanaklara yazılmamaktaydı. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma görüşmeleri sonunda ya uzlaşma gerçekleşmekte (vaki olmakta), ya da uzlaşmanın sağlanamadığına (vaki olmadığına veya temin edilmediğine) dair tutanak düzenlenmekte ve mükellefe idarenin tekliflerini ikinci bir defa düşünme imkânı verilmemekteydi. 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikle, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, uzlaşma tutanağına idarenin (uzlaşma komisyonunun) nihai teklifi yazılacak olup mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi halinde uzlaşmanın vaki olmasına karar verilmesi İmkânı kabul edilmiştir (Küçükaya, 2008: 91-92).

4369 Sayılı Yasa ile getirilmiş bir diğer yenilik de; mükellefin uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci (gözlemci) ve 3568 sayılı

<sup>9</sup> 29.07.1998 tarih ve 23417(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

kanuna göre kurulan meslek odalarından (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası veya Yeminli Mali Müşavir Odası) bir meslek mensubu bulundurma hakkına sahip olmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 107). Gözlemci olarak bulunacak bu kişiler sayesinde uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması, mali ve teknik destek sağlanması amaçlanmaktadır (Bilici, 2012: 116-117).

Eğer yukarıda anlatılanları özetleyecek olursak; 4369 sayılı Kanunun uzlaşma konusunda esasa ilişkin olmak üzere aşağıdaki dört temel düzenlemeyi yapmış olduğu söylenebilir:

- Vergi cezaları uzlaşma kapsamında çıkarılmıştır.
- Kısmi uzlaşma imkânı getirilmiştir.
- Mükellefe düşünme süresi getirilmiştir.
- Uzlaşma görüşmelerinde oda temsilcisi ve meslek mensubunun bulundurulması imkânı getirilmiştir.

#### **3.1.2.7. 4444 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler**

4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun ceza ve uzlaşma ile ilgili hükümlerinde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Ancak, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin tam anlamıyla uygulamaya konularak sonuçları alınamamışken, tüm dünya ekonomilerini sarsan ekonomik krizin Türkiye'deki olumsuz etkilerinin giderilmesi için önlem alınması zorunluluğu doğmuştur. Yapılan yasal düzenlemeler ihtiyaç çerçevesinde bazı hükümlerin ertelenmesini sağlamış bazı hükümleri ise tamamıyla yürürlükten kaldırmıştır. 4444 sayılı Kanun, 4369 sayılı Kanunla Vergi Kanununda “ceza ve uzlaşma” ile ilgili yapılan yasal düzenlemeleri tekrar düzenlemiş ve bunlara ilave olarak sınırlı da olsa bazı yasal değişiklikler yapmıştır (Nas, 2008: 31-32).

Yapılan düzenlemeler uyarınca, vergi aslına bağlı olarak kesilecek vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alındığı ve uzlaşılan vergide cezanın uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçildiği anlaşılmaktadır. Ancak, vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek verginin yanı sıra kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının da uzlaşmanın kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir. Nitekim 4444 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ve ek 11 inci maddelerinde yapılan değişiklikle, uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalar yeniden belirlenmiştir. Bu çerçevede, yapılan

değişikliğe ilişkin madde metinlerinde yer alan parantez içi hükümlerle, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır (Erdem, 2012: 386).

Diğer taraftan, yapılan düzenleme çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamına alındığı ortaya çıkmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ise, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma olanağı bulunmamaktadır (Erdem, 2012: 386).

### **3.1.2.8. 5736 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler**

İhtilafı alacakların bir an önce hazineye intikalini sağlamak ve yargı organlarının iş yükünü hafifletmek amacıyla 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkındaki Kanun yürürlüğe girmiştir. Kanun metni 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kanun ile mükelleflere ihtilafı alacaklar için bir kez daha 213 sayılı Kanunun uzlaşma hükümlerinden yararlanma fırsatı verilmesi ve uzlaşma yolu ile alacakların tasfiyesi önerilmektedir. Kanunun Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan 6 ncı maddesi 08.02.2008 tarihinden geçerli olmak üzere 27.02.2008 tarihinden itibaren, diğer maddeleri ise 27.02.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

### **3.1.1.9. Diğer Düzenlemeler**

4684 sayılı kanunla Ek 13. maddede 3 bent halinde yer alan Gelir İdaresini Geliştirme Fonu ve ilgili düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır. İzleyen dönemlerde 4731, 4842, 5234 ve 5345 sayılı kanunlarla bazı değişiklikler yapılarak müessese bugünkü haline gelmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 107).

### **3.1.3. Türkiye'de Uzlaşma Kurumu**

#### **3.1.3.1. Uzlaşma Kurumunun Amacı**

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

Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada hızlı ve etkin şekilde çözüme kavuşturulması için getirilmiştir. Uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilen ya da edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında varlık kazanması muhtemel olan ya da somut olarak ortaya

çıkan anlaşmazlıkların karşılıklı olarak görüşülüp anlaşılacak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını esas alır ( Erdem, 2012: 387).

Uzlaşma müessesesi vergi hukukumuzda 205 sayılı yasa ile girmiştir. Bu yasanın gerekçesi; “Uzlaşmaya ilişkin vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek (hafifleterek) ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir (Erdem, 2012: 378).

Bu gerekçeden de anlaşılacağı üzere uzlaşmada amaç, uyuşmazlıkları bir an önce gidermek suretiyle vergi alacağının hazineye intikalini sağlamaktır. Ayrıca yargı organlarının gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmasını da önlemektir (<http://www.halilibrahimturan.av.tr/haber-12.11.2012>).

### **3.1.3.2. Uzlaşma Talep Edebilme Koşulları**

Uzlaşma, vergi idaresinin tek taraflı olarak yaptığı idari bir işlem değildir. Çünkü idari işlemler hakkında yargı yoluna gidilmesine rağmen uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidilememektedir (Pehlivan, 2000: 118).

Kanun koyucu ikmalen, re’sen ya da idarece tarh edilen vergilerde uzlaşmaya gidilebilmesi için de bazı sınırlar getirmiştir. Kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusu yapılamaz. Uzlaşma ancak Ek 1 inci maddede sayılan hususlardan birinin varlığı halinde gerçekleşebilecektir. Bunlar:

- Tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118 inci maddesinde yazılı vergi hatalarının veya bunlar dışında her türlü maddi hatanın bulunması (Kırbaş, 1997: 211).
- Yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olması ve bir hükmün uygulanma tarzında yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait içtihadın değişmiş olması nedeniyle mükellefin yanıltılmış olması
- Mükellefin kanun hükümlerini yeterince bilememesi
- İhtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olması (Gelir

İdaresi Başkanlığı [GİB], 2011: 7).

Yukarıda sayılan nedenler haricinde bir nedenle uzlaşma başvurusunda bulunulamaz. Ancak, uygulamada mükelleflerin bu sebeplerden birine dayanıp dayanmadığı üzerinde fazlaca durulmamaktadır.

Nitekim Ek 1'inci maddede sayılan uzlaşma gerekçelerine karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri genişletecek şekilde bir yorumla, kasıt unsuru açıkça tespit edilmemiş olduğu durumlarda, uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir (Erdem, 2012: 379).

### **3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Vergi hukukunda, uzlaşma müessesesi ek maddelerle düzenlenmiştir. (VUK.m.376'dan sonra gelen ek m.1-12). Yapılan düzenlemede iki ayrı uzlaşma biçimine yer verilmiştir. Bunlardan ilki verginin tarhı ve cezanın kesilmesi sonucunda mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat sonrası uzlaşma” diğeri vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat öncesi uzlaşma”dır. Çalışmamızın bu kısmında “tarhiyat öncesi uzlaşma” anlatılacaktır.

#### **3.2.1. Genel Açıklama**

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 235).

Önceleri ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonrasında vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşma daha sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile uzlaşma süresi daha öne alınarak kısa sürede amaca ulaşılacak amaçlanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya sadece inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir. Yani tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme süresince ve henüz tarh edilmemiş vergi, resim, harçlar için yapılabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu VUK'un Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (kaçakçılık suçu hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunda amaç, vergi idaresi ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında uyuşmazlık doğmadan gelecekte doğması muhtemel bir uyuşmazlığı önlemektir (Usta, 2009: 89).

### 3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu, vergi incelemesine dayanılarak yapılacak olan tarhiyatlar oluşturmaktadır. Buna göre vergi incelemesi yapmakla yetkili kılınmış vergi inceleme elemanlarının inceleme raporlarında tarh edilmek üzere önerdikleri vergi ve cezalar konusunda tarhiyat öncesi uzlaşmaya gitmek mümkün bulunmaktadır (Bozkurt, 2011:57). Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK'nun Ek 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu belirlenirken, Maliye Bakanlığı'na, VUK'nun 359'uncu maddesinde yazılı fillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme hususunda yetki verilmiştir. Bu noktada, yasal düzenleme uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle belirlenmesi bir zorunluluktur (Küçükkaya, 2008: 246).

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve vergi inceleme raporları ile ikmalen veya resen tarh edilmesi önerilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar uzlaşma kapsamına girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren sadece Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar girmektedir. Uzlaşma Maliye Bakanlığınca hazırlanan tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğine göre yapılmaktadır (Irmak ve Hanedan, 2007: 224-225).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikte belirtilir. Bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) kapsamında uygulamanın usul ve esasları belirlenmiştir (Erdem, 2012: 398). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma bu usul ve esaslar doğrultusunda yapılır.

### 3.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşabilme Koşulları

Tarhiyat sonrası uzlaşmada mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talebinde bulunabilmesi için, VUK'nun Ek 1'inci maddesinde belirtilen hususlardan birini gerekçe göstermesi ve uzlaşma talebine bunu dayanak göstermesi gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği VUK'nun Ek 11 inci maddesi ile bu uzlaşma türünü düzenleyen yönetmelikte ise, tarhiyat sonrası uzlaşmanın aksine, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilme ile ilgili olarak herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Tarhiyat öngörülen vergi ve/veya kesilecek cezanın bir vergi incelemesine dayanıyor olması yeterlidir (Küçükkaya, 2008: 251). Yani vergi inceleme elemanı olmasına rağmen herhangi bir yoklama sırasında yapılan tespitlere göre kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir ( Kılıç, 2007: 85).

Uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya olası ceza muhatabının, bu talebine herhangi bir madde veya hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunluluğu bulunmamaktadır (Küçükkaya, 2008: 251). Uygulamada, vergi idaresi, süresinde ve kapsamında bulunan bütün başvuruları, “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten” kaynaklanmış olduğunu varsayarak kabul etmektedir.

#### **3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

VUK'nun Ek 11'inci maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar aracılığıyla yürütüleceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konudaki hüküm, Yönetmelikle getirilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları da, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları gibi, uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi idaresini temsil etmekte ve idare adına irade beyanında bulunmaktadırlar (Küçükkaya, 2008: 253).

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönteminde en büyük görev ve sorumluluk komisyonlara düşmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerinde üç türlü komisyon görev yapmaktadır (Tosuner vd., 1999: 75). Bunlar vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde kurulan komisyonlar, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerinde ve bölgesel uzlaşma komisyonları şeklinde sıralanabilir. Uzlaşma komisyonları biri başkan olmak üzere üç kişiden oluşur.

#### **3.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci**

Vergi idaresince yapılan vergi incelemesi sırasında gündeme gelen tarhiyat öncesi uzlaşma, esasen mükellef veya olası ceza muhatabının vergi incelemesi aşamasında yapılan bu işleme karşı başvurabileceği tek yoldur. Diğer alternatif yollar olan dava açma, cezalarda indirim, hata düzeltme ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma, idari işlemin kesin ve yürütülebilir niteliğe bürünüp muhatabına tebliğinden sonra kullanılabilecektir (Küçükkaya, 2008: 257).

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci; mükellefin vergi incelemesine dayanan ve

uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezaları için yetkili kişi veya makama usulüne uygun bir şekilde başvurusu ile başlamaktadır. Bu süreç, yetkili komisyonun oluşturulup toplanması ve mükellefin toplantıya katılarak görüşmelerin başlaması ile devam etmektedir. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda alınacak kararın vergi dairesine bildirilmesi ve vergi dairesinin de bu karara göre işlem yapması ile son bulmaktadır.

### **3.2.5.1. Uzlaşma Talebi ve Talep Süresi**

Uzlaşma talebi mükellef ya vekili tarafından ilgili mercie yazılı olarak yapılır. Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

11'inci maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (TÖUY, m.9).

### **3.2.5.2. Uzlaşmaya Davet**

Uzlaşma talebinin ardından bir uzlaşma günü belirlenir ve mükellef için ilgili birim tarafından davetiye hazırlanır. Uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve uzlaşılacak tutarları belirten bu davetiye muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir (TÖUY, m.11).

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz (TÖUY, m.12).

Danıştay da tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, Vergi Usul Kanunu'nun ek 11. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile belirlenen özel usul ve esasların uygulanması gerektiğinden, tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin adres bırakmadan ayrıldığı için yükümlünün iş ve ikametgah adreslerinde tebliğ edilemeyerek geri gelmesi ve yeni adresinin saptanamaması durumunda uzlaşmanın temin edilememiş sayılması gerektiği görüşündedir<sup>10</sup> (Kızılot ve Kızılot,

<sup>10</sup> Dn.VDDK, 14.04.1995 tarih ve E.1994/204, K.1995/126 sayılı karar



2012: 250).

### **3.2.5.3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma**

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar (TÖUY, m.14). Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir (TÖUY, m.16).

### **3.2.5.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi**

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu mükellef, idare ve yargı organları açısından çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Konuyu mükellef veya cezaya muhatap olanlar açısından değerlendirirsek tarhiyat öncesi uzlaşmayı başlatan sebep bir “ vergi incelemesi” olduğuna göre ortada ya ikmalen ya da re’sen tarhiyat durumu bulunmaktadır. Bu durumda da tarh edilen vergi de uzlaşma olsun olmasın gecikme faizinin işleyeceği ortadadır (Yerlikaya, 2012: 19). Mükellefler uzlaşarak vergi davasının kaybedilmesi halinde gecikme faizinin artan yükünden kurtulmuş olmaları ayrıca komisyonda tereddüt ettikleri konular hakkında ikna olmaktadır. İdare açısından baktığımızda vergi ve cezalar hızlı tahsil edildiği için idarenin etkinliği artmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile birlikte, yargıya intikal eden olayların sayısında da azalma görülmüştür. Bu husus bir taraftan yargı yükünü azaltırken, diğer taraftan da yargının daha sağlıklı kararlar vermesine imkan sağlamaktadır (Tosuner vd., 1999: 77).

Tarhiyattan önce uzlaşma kapsamına 359. maddede yazılı suçların işlenmesi

durumunda gidilememesi kanaatimizce doğru olmuştur. Bu kurum Devletin uğradığı maddi zarara bir an evvel kavuşmasını sağlamak amacını gütmektedir. Ancak, Devletin bir başka önemli işlevi de, suç işleyerek toplum düzenini bozanların cezalandırılmasını sağlamaktır. Kişinin suç işlemesine rağmen Devletle pazarlığa oturup, bir yandan verdiği zarardan indirim sağlayabilmek için uğraşıya girmesi, hele verdiği zarardan daha azını ödeyerek, cezadan kurtulması diğer yandan Devletin suçluyu cezadan kurtarmak için nakdi menfaat talep etmesi onun yasal işlevlerini yerine getirmemesi sonucunu doğurur, hem de vergi suçlarının artmasına neden olur. Bu nedenle yapılan değişiklik yerinde olmuştur. Yapılan değişiklikle bu eylemlere iştirak edenlere de uzlaşma yolu kapatılmıştır ( Donay, 2008: 235).

### **3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak adlandırılmıştır (GİB, 2007: 17). Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için vergi idaresi tarafından verginin tarh edilmesi ve/veya cezanın kesilmesi ve mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir.

Aslında bu uzlaşma türü sadece uzlaşma olarak adlandırılmaktadır. Ancak vergi hukuku sistemimizde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de bulunması nedeniyle ve herhangi bir karışıklığa mahal vermemek amacıyla tarhiyat sonrası uzlaşma olarak isimlendirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür (Topçu, 2008: 28-29).

Tarhiyat sonrası uzlaşma; tarhiyat aşamasından, yani, bir vergi tarh edilip ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamada, taraflar arasında anlaşma sağlayarak, sulha erdirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 256).

#### **3.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı**

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde öncelikle ortada tarh edilmiş bir verginin bulunması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer (Uzlaşma Yönetmeliği m.2).

### 3.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu

#### 3.3.2.1. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın konusunu; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları oluşturmaktadır. Beyana dayanarak tarh olunan vergiler uzlaşmanın kapsamı dışında kalmaktadır. Zira beyannamede gösterilen matrah aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilmektedir (Topçu, 2008: 29).

Beyana dayanan tarhta, yükümlü ya da sorumlu, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan ve beyanname denilen yazılı bildirimde bulunur. Beyana dayanan verginin önemli bir özelliği de vergi mükellef veya sorumlusunun beyan ettikleri vergiye ait dava açamaması ve esas itibariyle uzlaşmaya gidememesidir. Bu durum kimsenin kendi bildirimleriyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir neticesinden kaynaklanmaktadır (Nas, 2008: 68-69).

Konuyla ilgili Danıştay Üçüncü dairesinin verdiği bir kararda; ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebileceği belirtilmektedir<sup>11</sup>.

#### 3.3.2.2. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Maliye Bakanlığı, VUK'nun Ek 1'inci maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4 üncü maddesinin (f) bendinde, "Vergi; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçları ve bunlara bağlı fonları ifade eder." diyerek uzlaşma kapsamına girecek vergiden ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymuştur. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonlar uzlaşmanın kapsamında olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamının ne olduğu yine aynı Kanun'un "Kanunun şümulü" kenar başlıklı 1'inci maddesinde gösterilmiştir. Mezkûr madde, bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harçları belirlemektedir. Buna göre:

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,

<sup>11</sup> Danıştay 3. D, 9.3.2000, E:1999/1840, K:2000/1029

- Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar, bu kanun kapsamındadır.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanına giren vergi, resim ve harçların yukarıda sözü edilen tarh yöntemlerine göre varlık kazanması durumunda uzlaşmaya konu edilmesi mümkün olacaktır (Küçükkaya, 2008: 138-139).

Uzlaşma kapsamına giren vergi türünün VUK'un 1. maddesinin kapsamında olması ve ayrıca uzlaşmaya konu edilebileceklerin yetkili makamca da belirlenmiş olması gerekmektedir. Yani VUK'nun kapsamına girmekle birlikte yetkili bakanlık tarafından uzlaşmanın kapsamı dâhilinde olduğu kabul edilmeyen bir vergi türü uzlaşmaya konu edilemez. Ek 1.maddenin 2. fıkrasında, bir vergi resim ve harç türünün uzlaşma kapsamına alınabilmesi konusunda yetki verilen makamlar; Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı'dır. İçişleri Bakanlığı'nın bu yetkisi belediyeler ile il özel idarelerine ait harçlarla ilgilidir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini tebliğler vasıtasıyla kullanmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullandığı ilk tebliğ 65 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'dir (Topçu, 2008: 30).

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

Uzlaşma kapsamında olan vergi cezaları, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarıdır. Bu nedenle genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahatine ilişkin cezalar uzlaşma kapsamında olmadıklarından uzlaşmaya konu edilemez (Şenyüz, 2011: 303). Bunun yanında VUK'nun Ek 1'inci maddesine göre, 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza uzlaşma kapsamına girmemektedir. VUK'nun 359'uncu maddesi kaçakçılık suç ve cezalarını düzenlemektedir. Dolayısıyla kaçakçılık suç ve cezaları uzlaşma dışıdır (Usta, 2009: 639).

### **3.3.2.4. Uzlaşmanın Konusu Dışında Kalan Vergi ve Cezalar**

Bazı vergi ve cezaları uzlaşmanın konusu dışında kalmaktadır. Bunlardan ilki; kaçakçılık sonucunda bir eylem ile ortaya çıkan vergi ziyai cezasıdır. Böyle bir durumda mükellefe ve eyleme iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezası, hem de tarh edilen vergi aslı uzlaşma kapsamına alınamaz. Uzlaşmanın kapsamı dışında kalan ikinci

durum “Uzlaşma ve Cezalarda İndirme” başlıklı VUK’un ek 9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre haklarında 376. madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak ceza muhatabı uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederse 376. madde hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkına sahiptir.

### **3.3.3. Uzlaşma Talep Etme Koşulları**

Çalışmamızın uzlaşma ile ilgili genel açıklamalar kısmında da açıkladığımız gibi tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmek için de bazı şartların oluşması gerekmektedir. Bunları maddeler halinde sayacak olursak

- Vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması
- Vergi zıyanının, bu kanunun 369. maddesinde yazılı yanılma halinden kaynaklandığının iddia edilmesi
- Tarhiyatta, bu kanunun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi, gerekmektedir.

### **3.3.4. Uzlaşma Talebinin Yapılması**

Uzlaşma talebi; mükellef tarafından, vekili tarafından ya da tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar için bunların kanuni temsilcileri tarafından yapılır (GİB, 2007: 9).

Uzlaşma talebine ilişkin dilekçe, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür (Kızılot ve Kızılot, 2012: 256-257).

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için; dilekçenin, amacını ifade eder biçimde kaleme alınması ve talep sahibinin ya da resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir. Uzlaşma talebinin en az bir nüsha ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması şarttır (Bilici, 2008: 19).

Başvurunun vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Adli tatilin (1 Ağustos-5 Eylül arası) uzlaşma süresini durduran bir yanı yoktur. Çünkü adli tatil idari işlere değil, adli işlere ilişkin süredir. Ancak mali tatilin (1 Temmuz - 20 Temmuz) uzlaşmaya yönelik sonuçları vardır. Tarh edilen

vergilere ve kesilen cezalara karşı; uzlaşma talep etme süresi mali tatil süresi içine veya mali tatilin bitimini takip eden 7 güne rastlarsa, bu süre mali tatilin bitimini takip eden 7 gün sonuna kadar uzar (Şenyüz, 2011: 308).

### **3.3.5.Uzlaşmanın İşleyişi**

Uzlaşma talebinin vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Uzlaşma görüşmeleri başlamadan önce, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi dâhilinde olup olmadığı tespit edilir.

Talebin geçerli olduğunun anlaşılması halinde uzlaşma görüşmesine katılmak üzere mükellef veya vekiline çağrıda bulunulur. Uzlaşmaya davet yazısı; görüşmenin tarihi, yeri ve saati, görüşmelere bizzat katılınması veya resmi vekâlete sahip vekilin bulundurulması hususlarını içerir. Davet yazısı, görüşme tarihinden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmadan daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma görüşmelerine mükellef, ya da noterden alınan vekâletnameye dayanarak vekili ya da tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda bunları temsile yetkili kimseler katılabilir.

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısında görüşlerini açıklamak için katılabilirler; ancak tutanakları imzalayamazlar. (GİB, 2007: 19-20).

### **3.3.6. Uzlaşma Görüşmesinin Olası Sonuçları**

#### ***a) Uzlaşmanın Gerçekleşmesi***

Görüşme sonunda eğer uzlaşma sağlanmış ise, üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı, başkan ve üyeler ile mükellef tarafından imzalanır ve bir örneği mükellefe verilir. Kalan iki uzlaşma tutanağından birisi ilgili vergi dairesine gönderilir. Diğeri de uzlaşma dosyasında saklanır.

#### ***b)Uzlaşmanın Temin Edilememesi***

Yapılan ön inceleme sonucu uzlaşma talebi kabul edilen ve kendisine görüşmelere katılması için çağrı yapılan talep sahibi, buna uymayabilir. Uzlaşma talebinde bulunanın bu davranışı, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin 8' inci

fikrasının parantez içi hükmü uyarınca, uzlaşmanın temin edilemediği sonucunu doğurmaktadır. Talepte bulunanın çağrıya uymaması sebebiyle, uzlaşmanın temin edilemediği sonucunu doğurabilmesi için; çağrının Yönetmeliğin 10'uncu maddesinin 3' üncü fıkrasında yazılı şekil ve süre koşullarına uygun olması, çağrı davetiyesinin VUK'nun tebliğ hükümlerine göre gerçekleştirilmiş olması gerekir (Küçükkaya, 2008: 203).

Uzlaşmanın temin edilememesi (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi) durumunda komisyonca bu durumu belirten üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Uzlaşmanın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki bir komisyonda yapılması söz konusu ise; mükellefin uzlaşma davetine uymaması veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın bir örneği dosyasında kalmak üzere iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (GİB, 2007: 21).

### c) Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

Mükellef, komisyonun teklifini kabul etmezse komisyon tarafından mükellefe nihai teklif verilir. Mükellefin, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Bir uzlaşma komisyonu kararının hukuka ve usulüne uygun olarak alınmış sayılması için: Konu ve yer itibarıyla yetkili, yönetmeliğin 6'ncı maddesinde belirtilen biçimde oluşan, tam üye sayısı ile toplanmış bulunan, uzlaşma komisyonu tarafından oy birliği veya oyçokluğuyla alınmış olmalıdır. Uzlaşma komisyonlarının vergi idarelerinin uzlaşma niyet ve iradesini temsil edebilecek nitelikteki kararları, komisyon üyelerinin en az ikisinin aynı yönde irade beyanından oluşmaktadır. Uzlaşma komisyonunca bu şekilde alınan kararlar açıklanan irade beyanı ile mükellefin iradesinin uyuşması neticesinde uzlaşma sağlanmış olur. Bu durum artık idare için bağlayıcı niteliktedir. Vergi idaresi uzlaşılan hususların gereğini yerine getirmek zorundadır (Bilici, 2008: 18).

### 3.3.7. Uzlaşmanın Doğurduğu Sonuçlar

Tayin edilen uzlaşma gününde yapılan uzlaşma görüşmesi sonunda uzlaşma sağlandığı takdirde komisyonun düzenleyeceği uzlaşma tutanakları kesin olup üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyetle de bulunulamaz. Uzlaşmaya varılması halinde uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezasına karşı dava açılmaz.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve vergi ziyayı cezası için ancak uzlaşma sağlanamazsa ya da temin edilemezse yargı yoluna başvurabilir. Uzlaşma sonucunda idare, vergi alacağı gecikme ve değişik yargı kararları nedeniyle değer kaybına uğramaması ve şüpheli alacak haline dönüşmemesi için, yargıya yansıtılan rapor sayısını en aza indirgeyerek mükellefle uzlaşma yoluna gitmelidir (Yereli, 2008: 823).

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda mükellef, uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Uzlaşma komisyonunun uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağının tebliğ olduğu tarihte genel dava açma süresi dolmuş veya dolmuş olmamakla birlikte, on beş günden az zaman kalmışsa, tutanağın tebliğinden itibaren ek on beş günlük süre içerisinde idari dava açma olanağı vardır. Yani, uzlaşmanın vaki olmaması üzerine ek dava açma süresinden yararlanılabilmesi için, bu iki durumdan birinin gerçekleşmiş bulunması gereklidir. Bir başka anlatımla; vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan genel dava açma süresinin on altıncı ve sonraki günlerinde tebliğ olunan uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak üzerine, ilgili, ek on beş günlük dava açma süresinden yararlanır. Ek 7'nci maddede öngörülen ek on beş günlük idari dava açma süresinden yararlanılabilmesi;

- Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya vergi cezasının, uzlaşma kapsamında olmasına,
- Başvurunun Ek 1'inci maddede gösterilen otuz günlük süre içerisinde yapılmış bulunmasına,
- Başvuruda bulunan kişinin yetkili olmasına bağlıdır.



Uzlaşma kapsamında olmayan vergi ve/veya vergi cezasını; örneğin, üç kat vergi ziyayı cezası ile bu cezanın bağlı olduğu vergi aslını konu edinen uzlaşma başvurusu dolayısıyla ek on beş günlük süreden yararlanılması olanaklı değildir. Uzlaşma başvurusunun yetkisiz komisyona yapılması veya yetkili komisyonca yapılmasına karşın süresi içerisinde yapılmamış olması<sup>12</sup> ya da yetkisiz kişi tarafından uzlaşma başvurusunda bulunulması sebebiyle<sup>13</sup> başvurunun incelenmeksizin reddi halinde de, ek on beş günlük süre işlemez (Candan, 2012: 15). Aynı vergi ve vergi ziyayı cezası için uzlaşma talebinin yanı sıra dava da açılmışsa, dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez, herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

### 3.3.8. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi

Uzlaşmanın vaki olması halinde, buna ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe tebliğ olunmuşsa normal vade tarihlerinde, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ olunmuşsa ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde, uzlaşmaya varılmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise, taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde, taksit süreleri içinde, taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenir (UY m.15).

Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve vergi ziyayı cezasının, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekir. Uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Üzerinde uzlaşılması sonucu, tahakkuk ettirilen vergi ve bu vergiye ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyayı cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz (GİB, 2007: 24).

<sup>12</sup> **Dan. 9.D., 24.9.1987, E: 1986/1785, K: 1987/2599:** Uzlaşma talebinin yetkisizlik sebebiyle reddi halinde ek 15 günlük dava açma süresinin işlemeyeceği hk.; **Aynı D., 25.11.1987, E: 1986/4326, K: 1987/3457:** Uzlaşma talebinin süre aşımı sebebiyle reddi halinde ek 15 günlük dava süresinin işlemeyeceği hk.; **Dan. 3. D., 23.2.1995, E: 1994/3704, K: 1995/650:** Süresi içerisinde uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefin Ek 7. maddede öngörülen ek dava açma süresinden yararlanacağı hk.

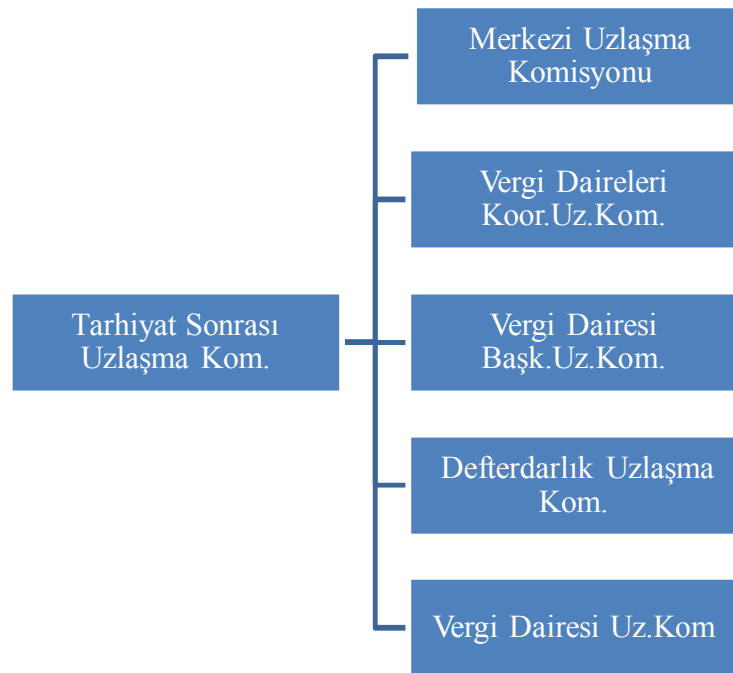
<sup>13</sup> **Dan. 3. D., 28.1.1992, E: 1990/1800, K: 1992/259,** Danıştay Dergisi, S. 86, sh. 182: Yetkisiz kişinin başvurusu üzerine uzlaşma komisyonunca verilen kararın, dava açma süresinin hesabında nazara alınmayacağı hk.:

### 3.3.9. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma işlemleri uzlaşma komisyonlarında yapılır. Kanun, bu komisyonların teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri ve uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelik ile düzenlenmesini öngörmüştür (Bilici, 2010: 114).

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları yetki sınırlarına göre; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu olarak belirlenmiştir.

**Şekil 1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları**



#### I- Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi:

Uzlaşma komisyonlarının türleri, ne şekilde kurulacağı ve üyelerinin kimlerden oluşacağı, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili" başlıklı 6'ncı maddesi kapsamında belirlenmiştir. Bu çerçevede, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi daireleri uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi daireleri başkanlığı uzlaşma

komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu olarak yeniden belirlenmiştir (Erdem, 2012: 405).

Bu belirleme çerçevesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır.

- I.Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Ankara, İzmir
- II.Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
- III.Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Aydın, Balıkesir, **Denizli**, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
- IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları: Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak (352 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğ).

356, 360, 372 ve 393 seri nolu Tebliğlerle yapılan düzenlemeler de dikkate alındığında, uzlaşma komisyonlarının bugün itibariyle uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi, resim ve harç miktarları aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

*A) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde*

Tablo 1. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Yetki Sınırı

|   | Vergi, Resim ve Harçlar (TL) |
|---|------------------------------|
| Büyük Mükellefler V.D.B.Uzlaşma Komisyonu | 2.000.000                    |
| 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                      |

Tablo 2. Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

|                                       | 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                       |

(252 sayılı VUK Genel Tebliği <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> )

Tablo 3. Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

|                                       | Vergi, Resim ve 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                        |

*B) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde*

Tablo 4. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

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

Tablo 5. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

|                            | Vergi, Resim ve Harçlar (TL) |
|----------------------------|------------------------------|
| Vergi Dairesi Müdürlükleri | 15.000                       |
| Malmüdürlükleri            | 3.000                        |

**356 sayılı Genel Tebliğ ile Getirilen Yeni Düzenleme:** İl merkezlerinde yer alan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma talepleri, aşağıda belirtilen limitlerin aşılması halinde, ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Tablo 6. İl Merkezinde Kurulan Vergi Dairesi Müd.Uzlaşma Komisyonları

|                                       | Vergi, Resim ve Harçlar (TL) |
|---------------------------------------|------------------------------|
| I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları   | 12.500                       |
| II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 7.500                        |
| III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları | 5.000                        |
| IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları  | 3.000                        |
| Defterdarlıklar                       | 3.000                        |

(GİB, 2007: 26-27).

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Çeşitli nedenlerle sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde; yetkili uzlaşma komisyonunun tespiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonun yetkisi içerisinde kalıyor ise kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebi bu komisyonca görüşülecektir (2000/3 VUK İç Genelgesi).

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat defterdarlık uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aşan, vergi dairesi kurulmayan yerlerde defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır (Erdem, 2012: 407).

393 Sayılı VUK Genel Tebliği ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırı belirlenmiştir. İlgili tebliğde; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 inci maddesi hükmünce bu kanunun kapsamına giren vergi, resim ve

harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmakta olup anılan maddede yer alan yetkiye istinaden Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 3.000.000.-TL olarak belirlenmiştir.”denilmektedir.

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilecektir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadi işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalınmaksızın vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları veya defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır (VUK 252 Sayılı Genel Tebliği).

### **3.4. Uzlaşma Kurumunun Belli Ülkelerdeki Uygulamaları**

#### **3.4.1. Almanya’da Uzlaşma Kurumu**

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözüm yollarının aranması daha sonra yargı aşamasına başvurulması gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 82). Yargı yoluna başvurulabilmesi için idari aşamada çözüm yollarının arandığı ve idarenin bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi koşulu aranmaktadır. Almanya’daki uzlaşma uygulaması, Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile 1977 yılında kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır ( Öncel vd., 2003: 170).

Almanya’da her on uyuşmazlıktan dokuzu idari aşamada çözümlenmektedir. Almanya’da mükellefler itirazlarını doğrudan doğruya vergi dairelerine yaparlar. Vergi dairesi itirazı yerinde ve haklı görürse yapılan tarhiyatı terkin eder. Aksi halde yani itirazı yerinde görmediği durumlarda mükellefe bir yazı ile cevap vererek tarhiyatın yerinde olduğunu, bunu dayanağı olan delil ve hükümlerle birlikte kendisine bildirir. Bu yazı üzerine mükellef ya itirazını geri alır ya da itirazında direnir. İdare bu direnme üzerine isterse mükelleften yeniden bilgi ister ya da bilgi istemeksizin karar verir ( Kotay, 2008: 104).

### 3.4.2. Amerika'da Uzlaşma Kurumu

Uzlaşma Amerika'da 82 yıllık bir geçmişe sahiptir. Amerika'da vergilendirmenin her aşamasında mükellefe uzlaşma isteminde buluma hakkı tanınmıştır. Bu süreç vergi inceleme aşamasından, eğer tarhiyat yapılmış ve dava konusu edilmiş ise davanın sonuçlanmasına kadar geçecek sürenin tamamını kapsar. Aynı şekilde uzlaşmanın kapsamı da geniş tutulmuş ve her türlü vergi, vergi cezası ve faizin uzlaşma konusu yapılmasına olanak tanınmıştır. Bu kuralın tek istisnasını uyuşturucu suçu ve cezası oluşturmaktadır. Almanya'da olduğu gibi Amerika'da da mükellefin vergi uyuşmazlıklarını yargıya intikal ettirmeden evvel idareye başvurması zorunludur. Başvurular, vergi idaresi bünyesinde çalışan uyuşmazlık ofislerine (Appeals Office) yapılır. Bu birimin temel görevi uzlaşma taleplerini incelemek, inceleme raporlarını okumak ve mükelleflerle uzlaşma görüşmeleri yapmaktır (Vardal, 2009: 18).

Belirli durumlarda ABD İç Gelir İdaresi (AİGİ) mükellefin borçlu olduğu tutarın tamamından daha azını ödemesini kabul edebilir. Bunun için gerekli önkoşulları taşıdığını mükellef tarafından gerekli uzlaşma önerisi formu doldurularak başvurulması şarttır. Uzlaşma talebinin kabul edilmesi durumunda, AİGİ ile mükellef arasında uzlaşma aşamasına geçilir. AİGİ uzlaşma talebine bağlı olanları da kapsamak üzere mükelleflere vergi sorunlarının çözümünde yardımcı olmak için hızlı arabuluculuk yöntemini önermektedir (Erdem, 2012: 203).

### 3.4.3. Fransa'da Uzlaşma Kurumu

Fransa'da uzlaşma kurumu sadece cezalarda uygulanmaktadır. Verginin aslı uzlaşma konusu yapılamaz. Üzerinde uzlaşma yapılacak cezada ise herhangi bir miktar ya da tür sınırlaması bulunmamaktadır. Her türlü vergi cezasında uzlaşmaya gitmek mümkündür. Dolaysız vergilerde, idari yolla cezanın bir kısmının affi ya da indirilmesi mümkündür. Bu yol vergi aslının bir kısmının yargısal yolla kaldırılmasını sağlar. Bu yöntemle başvurabilmek için mükellefin ödeme gücünün olmaması gerekmektedir (Usta, 2009: 32).

Uzlaşma ile ilgili işlemler, Eyalet Uzlaşma Komisyonları tarafından yürütülmektedir. Bu komisyonda, vergi hizmetleri müdür veya temsilcisi, en az başmüfettiş unvanına sahip Gelirler Genel Müdürlüğü'nün üç elemanı, noterler odasından bir noter ve mükellef temsilcisi üç kişi (bunlardan biri ticaret ve sanayi

odalarınca, biri eyaletteki ziraat odaları birliğince üçüncüsü ise eyaletteki mülk sahipleri birliği tarafından seçilmektedir) bulunur (Kotay, 2008: 103).

#### **3.4.4. İngiltere’de Uzlaşma Kurumu**

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünün esasını, uyuşmazlığın henüz çıkmadan evvel çözüme ulaştırılması oluşturur. Uyuşmazlığın çıkmasının önlenemediği durumlarda ortaya çıkan sorunlar ise büyük ölçüde uzlaşma ile giderilmektedir (Vardal, 2009: 21).

İngiltere’de vergi ile ilgili uyuşmazlıkların dava konusu yapılmadan önce, idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması gerekmektedir. Uyuşmazlığın yargıya intikal ettirmeden önce, idari organlara götürülmesi şarttır. Vergi uyuşmazlıklarının çok düşük sayıda olmasının en önemli sebepleri olarak, iyi organize edilmiş bir vergi idaresinin kurulmuş olması, idarenin vergi alacağına tespitinde ve uyuşmazlıklarının çözümünde amacının vergi almak olup, cezayı arka plana itmesi, servet beyanı ve servetin takip ve kontrol olanaklarının geniş ölçüde sağlanmış olması, defter ve belge tutma usulünün yerleşmiş olması ve verginin çok eski bir maziye sahip olması gösterilebilir (Nas, 2008: 43).

İngiltere’de şirket yetkilileri ile vergi idaresi temsilcisi uyuşmazlığı öncelikle idari aşamada çözmeye çalışırlar. Burada çözüm bulamazlarsa “Commissoner of Inland Revenue” diye adlandırılan özel bir komisyona başvurmaktadır. Bu komisyonlarda, bölgenin önde gelen iş adamlarının da yer aldığı saygın kişiler ile idarenin temsilcileri bulunmaktadır. Görüşmeler sırasında komisyon vergi ve ceza tutarını uygun gördüğü ölçüde aşağı çekebilmektedir. Ayrıca vergisel olayları daha çok hukuki boyutları ile inceleyen “Special Commission of Inland Revenue” adında ve yalnız Londra’da bulunan diğer bir komisyon da mevcuttur (Kotay, 2008: 108).

#### **3.5. Uzlaşma Müessesine Getirilen Eleştiriler**

Uzlaşma müessesesinin vergisel uyuşmazlıkları hızla çözüme kavuşturması, vergi alacağına kısa sürede tahsilini sağlaması ve yargı organlarının ağır olan yükünü hafifletmesi gibi birçok yararının olduğu kabul edilmekle birlikte uzlaşma kurumunun verginin yasallığı ilkesine, vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırsız oluşu ve bu yetkilerin kullanılış biçiminin uzlaşmanın etkinliğini azalttığı yönünde birçok eleştiri de almaktadır. Aşağıdaki bölümde uzlaşma kurumuna yöneltilmiş bulunan söz konusu bu eleştiriler



incelenecek ve deęerlendirmelerde bulunulacaktır.

### **3.5.1. Uzlaşma Kurumunun Vergilendirmede Eşitlik İlkesine Aykırı Oluşu**

Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını önlemektir.

Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan bazı kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında vurgulandığı gibi, Anayasa'nın 10. maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, kanunların uygulanmasında birbiriyle aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmaması demektir (Yılmaz, 2009: 342).

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarıdır. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade etmektedir (Yılmaz, 2009: 342).

Anayasanın 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denilmektedir. Kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden birinin uzlaşma yoluna gidip diğerinden daha az miktarda vergi ödemesi Anayasada hüküm altına alınan eşitlik ilkesine ters düşmektedir (Tosuner vd., 1999: 72).

Uzlaşma müessesesi eşitlik ilkesine aykırıdır ve haksız rekabet yaratmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ödeyen mükellefle, ödeyeceği vergi miktarı konusunda idare ile pazarlık imkânına sahip olan mükellef arasında bir eşitsizlik yaratılmaktadır. Bunun yanında uzlaşılacak miktar için getirilmiş herhangi bir objektif kıstas da yoktur. Aynı durumda olan mükellefler bakımından farklı sonuçlara ulaşmak her zaman mümkündür. Bu yetkiyi kötüye kullananlara karşı getirilmiş özel bir müeyyide de mevcut değildir (Üyümez, 2004: 300). Uzlaşmada vergi ve ceza miktarının ne oranda indirileceğinin tamamen uzlaşma komisyonunun takdirine bırakılmıştır. Bu da farklı uzlaşma komisyonlarının benzer durumlarda farklı kararlar alabilmesine ve uzlaşma

sağlayan mükellefler arasında da eşitsizlik yaratılmasına neden olabilmektedir (Vardal, 2009: 86 ).

### **3.5.2. Kurumun Vergilendirmede Kanunilik İlkesine Aykırı Oluşu**

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir (Binokay, 2010: 79). Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik ilkesine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir (Öncel vd., 2003: 33). Kanunilik ilkesi işlev olarak, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek ilkelerin kanunda yer almasını sağlamak suretiyle bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını tesis etmektedir (Binokay, 2010: 79). Vergilendirme yetkisi meşruluğunu Anayasamızdan almaktadır. Anayasanın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü ile vergilemede yasallık ilkesini öngörmektedir. Anayasanın bu ilkeyi benimseyen hükmü değerlendirildiğinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin TBMM tarafından konulup kaldırılabilmesi veya değiştirilebileceği, yasama organının bu yetkisini yürütme organına bırakamayacağı veya devredemeyeceği veya böyle bir sonucu doğuracak bir tasarrufta bulunamayacağı ortaya çıkmaktadır (Nas, 2008: 196).

Anayasaya göre vergi miktarları ve cezaları ancak kanunla belirlenebilir. Sadece; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir. Uzlaşmada ise, Bakanlar Kurulu’na bile tanınmayan bu yetki, idarenin temsilcisi sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonlarına tanınmıştır. Uzlaşma komisyonları bu yetkiyi, Vergi Usul Kanunu’ndan almaktadır. Burada tartışma konusu olan, kanunlarla getirilen vergi ve cezalarda indirim yapma hakkının, idareye kanunla tanınıp tanınamayacağıdır. Bakanlar Kurulu’na bile sınırlı ölçülerde ve belli şartlarda verilen takdir yetkisinin, Uzlaşma komisyonlarına neredeyse sınırsız olarak tanınması vergilerin kanuniliği ilkesini açık şekilde ihlal etmekte ve Anayasa’ya da aykırılık teşkil etmektedir (Yılmaz, 2009: 338).

### **3.5.3. Uzlaşma Kurumunun Güçler Ayrılığı İlkesine Aykırı Oluşu**

Güçler ayrılığı kuramına göre egemenliği oluşturan üç ana yetki (yasama, yürütme ve yargı) devlet idaresinde birbirinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından

kullanılmalıdır. Günümüzde güçler ayrılığı kuramının en duyarlı biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan birisi de vergilendirme (Öncel vd., 2003: 35).

Güçler ayrılığı ilkesini uzlaşma kurumu açısından değerlendirecek olursak; uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ile mükellef arasında sonuçlandırılmasını öngören idari bir çözüm yoludur. İdarenin fonksiyonları, devletin yürütme gücüne dâhildir. Yargı fonksiyonu ise, Anayasanın 9 uncu maddesinde belirtildiği gibi Türk Milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılır. Zaman zaman uzlaşma görüşmelerinin tarhiyatların esası üzerinde de etkili olduğu ve mükellefin uzlaşma talebinin mükellefin haksız olduğu anlamına geleceği iddia edilmektedir. Bu ise, uzlaşma kurumuna bağımsız mahkemelerce gerçekleştirilen yargı erkine haiz özelliklerin izafe edilmesi anlamına gelmektedir ki bu hukuki açıdan kabul edilebilir bir iddia değildir. Bu yorumun, uzlaşma kurumuna bir ölçüde yargı organı vasfı vermesi anayasal düzenin temeli olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıdır (Usta, 2009: 114-115).

### **3.6. Uzlaşmanın Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi**

#### **3.6.1. Uzlaşmanın Sağladığı Kolaylıklar**

Vergiciliğin ve vergi hukukunun en önemli özelliklerinden birisi yürürlükteki kanunların değişik anlam ve yorumlarına meydan vermeyecek şekilde açık olması, verginin konusunun, vergiyi doğuran olayın tam olarak kavranabilmesidir. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükellefle vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıklar vergi yargı organlarını meşgul etmektedir. Yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıklar sonucu bir taraf haklı çıkar ama bu sonucun alınmasına kadar geçen sürede mükellef ve vergi idaresi zaman ve emek kaybına uğrar. İşte uzlaşma müessesesi bu zaman ve emek kaybını önlemek amacı ile getirilmiş bir müessese olup bu müessese sayesinde, doğabilecek uyuşmazlıklar daha işin başında önlenmeye çalışılmakta, vergi idaresi de kamu alacağını en kısa zamanda tahsil edebilmektedir ( Tosuner vd., 1999: 70-71). Uzlaşma müessesesinin sağladığı kolaylıkları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

##### **3.6.1.1. İdare Açısından Sağladığı Kolaylıklar**

Uzlaşma vergi tahsilâtını hızlandırır. Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmanın olumlu sonuçlanması ile kamu alacağının geç ödenmesini ve değişik yargı kararları nedeniyle değer aşınmasına uğramasını ve şüpheli hale gelmesini önleyerek zamanında hazineye girişini sağlar (Nas, 2008: 189). Devletin vergi toplama görevini ifa ederken

vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkların süratle ve adaletli şekilde çözüme kavuşturulmasında hem Hazinesin, hem de uyuşmazlığa taraf olan vergi mükellefinin çıkarı vardır. Bu nitelikteki bir çözüm, kamu harcamalarının karşılığı olarak vergiden beklenenin zamanında elde edilmesini sağlayacağı için, verginin verimliliği ilkesine de uygundur (Yılmaz, 2009: 326).

Günümüzde yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının ortalama %80'i mükellef lehine sonuçlanmaktadır. Uyuşmazlığın uzlaşma ile çözümü halinde ise idare, mükellefin davayı kazanması durumunda belki de hiç ödemeyeceği vergi ve cezanın makul bir bölümünü tahsil edebilmektedir. Tahsilât kısmen de olsa kesinleşmekte ve hızlanmaktadır (Vardal, 2009: 83).

Yargı yoluna başvurulması durumunda, ayrıca her ay için gecikme faizinin işlenmesi, mükelleflerin cezada indirim hakkından yoksun kalması, yargı giderleri, emek ve zaman kaybı gibi nedenlerle, mükelleflerin çoğunluğu, sonuçtan büyük ölçüde emin olmadıkları sürece, uyuşmazlıklarını “uzlaşma” yoluyla idari aşamada sonuçlandırma yoluna gitmeyi tercih etmektedir.

### **3.6.1.2. Mükellef Açısından Sağladığı Kolaylıklar**

Vergi mükellefi ve ceza muhatabının muhtemel yapacağı giderlerden ve yargı mercilerinde yapacağı mesaiden tasarruf etme olanağı elde etmektedir. Ödevli, vekil tutma, değişik yargı mercilerinde uğraşma, masraf yapma gibi zorluklardan kurtulmaktadır. Uzlaşma, mükelleflerin zaman ve emek kaybına uğramalarını ve yargı mercilerinde masraf yapmalarını engeller (Nas, 2008: 187).

Vergi ile ilgili anlaşmazlığın daha ilk aşamada çözümlenmesi, psikolojik yönden de olumlu bir etki yapmaktadır. Böylece, mükellef veya ceza sorumlusu anlaşmazlık konusu olan vergi ve cezayla ilgili problemi çözümlenerek, buna ilişkin huzursuzluktan kurtulmuş olmaktadır. Nitekim Danıştay'da vermiş olduğu kararda<sup>14</sup> uzlaşmanın amaçlarından birisinin de “vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması” şeklinde ifade etmektedir (<http://www.danistay.gov.tr/11.12.2012>).

<sup>14</sup> (Danıştay 4. D., 11.1.1996 tarih ve E: 1994/4274 ve K: 1996/97 sayılı karar)

### 3.6.1.3. Yargı Organları Açısından Sağladığı Kolaylıklar

Tarafların vergi uyuşmazlıklarını yargıya intikal ettirmeden, kendi aralarında çözüme kavuşturması zaten günümüzde, vergi uyuşmazlıklarıyla ağır bir yük altında olan vergi yargısının da yükünü hafifletmekte ve daha etkin çalışabilmesini sağlamaktadır. Yargı organları bu şekilde kendilerine intikal edecek uyuşmazlıklara daha fazla zaman ayırabilme ve daha etkili çalışma imkânı bulacaktır. Aksi halde yargı organlarına intikal eden dosya sayıları her geçen yıl daha fazla artmakta ve dava sonuçlarının belirlenmesi çok uzun zaman alabilmektedir (Vardal, 2009: 86).

Aşağıda Danıştay'ın vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalar nedeniyle oluşan iş yükü gösterilmektedir.

Tablo 7: Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarının Görülmesiyle ilgili Dairelerin İş Yükü

| Daire/ Kurul (1/1/2009-31/12/2009)* | Geçen Yıldan Devreden | Yıl İçinde Gelen | Yıl İçi Toplam İş Yükü | Çıkan İş       | Gelecek Yıla Devreden | Çıkan İşin Yıl İçi Toplam İşe Oranı % | Ortalama Görülme Süresi ** |
|-------------------------------------|-----------------------|------------------|------------------------|----------------|-----------------------|---------------------------------------|----------------------------|
| Vergi Dava D.G.K                    | 503                   | 731              | 1.234                  | 813            | 421                   | 65,9                                  | 215                        |
| Üçüncü Daire                        | 5.459                 | 6.272            | 11.731                 | 4.555          | 7.176                 | 38,8                                  | 420                        |
| Dördüncü Daire                      | 8.488                 | 9.500            | 17.988                 | 7.259          | 10.729                | 40,4                                  | 413                        |
| Yedinci Daire                       | 8.953                 | 9.539            | 18.492                 | 5.845          | 12.647                | 31,6                                  | 505                        |
| Dokuzuncu Daire                     | 8.012                 | 10.005           | 18.017                 | 5.424          | 12.593                | 30,1                                  | 481                        |
| <b>Toplam</b>                       | <b>31.415</b>         | <b>36.047</b>    | <b>67.462</b>          | <b>23.896</b>  | <b>43.566</b>         | <b>35,4</b>                           | <b>407</b>                 |
| <b>Danıştay Toplamı</b>             | <b>149.394</b>        | <b>126.204</b>   | <b>275.598</b>         | <b>106.959</b> | <b>168.639</b>        | <b>38,8</b>                           | <b>491</b>                 |

\*Danıştay Genel Kurulu'nun 25/4/2011 günlü, E.2011/13, K.2011/13 sayılı kararıyla; "2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 6110 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4'üncü maddesiyle değiştirilen 27'nci maddesi ve 6110 Sayılı Kanunun Geçici 1'inci maddesi gereğince, "Danıştay Dava daireleri Arasındaki İşbölümün"e istinaden vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin uyuşmazlıkların Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerde görülmesine karar verilmiştir.

\*\*Ortalama görülme süresi (gün); dosyanın daire gelişi ile daireden çıkışı arasında geçen zaman olarak hesaplanmıştır. (Kaynak: Erdem, 2012: 271).

Yukarı verilen verilerden de anlaşılacağı üzere yargı organları üzerindeki iş yükü çok fazladır. Uzlaşma ile vergi yargısı organlarının iş yükü azalmakta, iş yükü dağılımları makul seviyelere ulaşan vergi yargısı organları daha etkin çalışmakta ve verdikleri kararlar kamu vicdanında kabul gören, doğru ve isabetli kararlar olmaktadır (Usta, 2009: 113). Uzlaşma yoluyla idare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlık yargı yoluna gidilmeksizin barışçı yollarla çözülmektedir (Erdem, 2012: 393).

Vergi mahkemesinde verilen kararların, %79'u vergi dairesince, %21'i de mükellefçe temyiz edilmiştir. Buradan çıkan anlam, vergi mahkemesine intikal eden her 100 uyuşmazlığın yaklaşık 79'unun vergi dairesi aleyhine, 21'inin de mükellef aleyhine sonuçlandığı şeklindedir. Vergi dairesinin, temyiz ettiği her 100 davanın da 88'i mükellef lehine sonuçlanmıştır ( Kızılot ve Kızılot, 2012: 196-197).

Tablo 8: Vergi Tahakkuk Tahsilat Miktar ve Oranları

| Yıl  | VERGİ       |             |         | CEZA (bin TL) |           |         |
|------|-------------|-------------|---------|---------------|-----------|---------|
|      | Tahakkuk    | Tahsilat    | Yüzde % | Tahakkuk      | Tahsilat  | Yüzde % |
| 2008 | 190.015.734 | 168.108.960 | 88,5    | 11.629.299    | 1.741.276 | 15      |
| 2009 | 200.631.413 | 172.440.423 | 85,9    | 14.573.886    | 2.481.380 | 17      |
| 2010 | 321.571.293 | 246.869.333 | 76,8    | 22.292.299    | 2.541.040 | 11,4    |
| 2011 | 301.810.915 | 253.809.179 | 84      | 34.551.524    | 3.591.635 | 10,4    |
| 2012 | 328.496.383 | 278.751.067 | 84,9    | 32.550.760    | 3.334.872 | 10,2    |

Muhasebat.gov.tr (23.02.2012).

Yukarıda ki tabloda 2008 yılından itibaren 5 yıllık vergi/ceza tahakkuk ve tahsilat oranları görülmektedir. Vergilerde tahsilat oranı yaklaşık ortalama % 85 civarındadır. Ancak vergi cezalarının düşük olan tahsilat oranı son yıllarda daha düşerek % 10 civarında olmuştur. Bunun başlıca nedeninin son yıllarda çeşitli adlar altında çıkan vergi aflarından kaynaklandığını düşünmekteyiz.

Yukarıdaki verileri topluca değerlendirdiğimizde ülkemizde tahakkuk eden vergi cezalarının tahsilat oranlarının %10 civarında olduğu, mükellef uzlaşma talep ettiğinde vergi cezalarının yine aşağı yukarı aynı orana düştüğü görülmektedir. İdarenin uzlaşma yoluyla cezayı daha çabuk tahsil ettiği hesaba katılırsa hazinenin herhangi bir kayba uğratılmadığı sonucuna varabiliriz.

Uzlaşma Müessesesinin verginin eşitlik ilkesine aykırılığı bulunsa da kamu alacağının daha hızlı, daha az maliyetle ve vergi de istenen tahsilatın ihtilaf konusu yapılmadan tahsil edilmesi gibi yararları karşısında vergi mevzuatımızda 1963 yılından beri güçlü bir şekilde uygulanmış ve gelmiştir. Vergi idaresinin neden uzlaşma yolunu seçtiği istatistiki verilere baktığımızda daha net ortaya çıkmaktadır. Bunlardan en önemli olanı yargıya intikal eden vergi inceleme raporlarının %80-95'i mükellef lehine sonuçlanması ve bu nedenle idarenin istenen hedefe ulaşamadığı ve buna karşın her vergi incelemesinin %70-80'inin uzlaşma aşamasında çözümlendiği dikkate alındığında uzlaşmanın vergi idaresi açısından önemi daha kolay anlaşılmaktadır (<http://muhasebe.aksisnet.com/Kutuphane.asp?Diyalog=2416> 12.09.2012).

### **3.6.2. Türkiye’de Uzlaşma Müessesesinin Etkinliğini Azaltan Unsurlar**

Uzlaşma, vergi alacağının tahsilini uzayan ihtilaflara neden olmayarak, hızlandıran, idarenin yükünü hafifleten bir kurum olarak vergi yasalarımızda yer alsa da, cezalarında uzlaşma müessesesinin sıklıkla kullanılması, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de kayıt dışı faaliyetlere kayarak, kaçakçılığın artmasına neden olmaktadır. Bu sayede uzlaşma kurumu ile vergi kayıp ve kaçığının yaptırımı olan cezalar etkinliğini yitirmektedir (Ayan, 2006: 72). Yapılan vergi incelemeleri sonunda tespit edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili yapılan uzlaşma taleplerinin %85-90 gibi büyük bir oranda anlaşma ile sonuçlandığı, anlaşmanın sağlandığı durumlarda vergi aslının %30-40 oranlarında ve cezaların %90 civarında azaldığı anlaşılmaktadır. Bu oranlar uzlaşma kurumunun vergi cezalarının etkinliğini azaltması bakımından önemlidir (Usta, 2009: 119). Ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten çok azalmış olan vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma ile daha da azalmaktadır (Övet, 2010: 76).

#### **3.6.2.1. Uzlaşma Kurumunun Yeterince Bilinmemesi**

Mükelleflerin büyük çoğunluğu uzlaşmanın varlığından ve işleyişinden habersizdir. Vergi mükellefleri, büyük çoğunlukla, hangi durumlarda uzlaşmaya gidilebileceğini, bu hususta kendilerini nasıl bir sürecin beklediğini, uzlaşmanın sonucunda uzlaşma konusu edilen vergi ve cezaya ne şekilde bir indirim uygulanacağını ve uygulamanın sonucunda kullanabilecekleri hakları bilmemektedirler.

#### **3.6.2.2. Uzlaşma Komisyonlarına Müracaat Süresinin Kısa Oluşu**

Uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuruların süre açısından yetersiz olması uzlaşma kurumunu olumsuz etkilemektedir. VUK.nun ek-4. maddesine göre

uzlaşma isteğinin yasal süresi dava açma süresi olan 30 gündür. Uzlaşma başvuru süresinin kısa olması, uzlaşma taleplerinin yeterli sayıya ulaşmasını zorlaştırmaktadır (Nas, 2008: 204).

### **3.6.2.3. Ödeme Koşullarındaki Esneklik**

Uzlaşmanın idare açısından belki de en önemli faydası kamu alacağının tahsilini hızlandırıcı etkisidir. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın vadesinde ödenmediği durumda ise uzlaşmanın bu faydası yok olmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması ile mükellef veya ceza muhatabı beklenen faydayı tam olarak sağlayarak uyumsuzluğun sona ermesiyle birlikte bir miktar vergi borcu ve cezasından kurtulmakta ancak vergi idaresi kendi açısından beklenen faydayı kısmi olarak elde edebilmekte ve kamu alacağının tahsili yine gecikmektedir (Vardal, 2009: 95).

Maliye Bakanlığı tarafından duyurulan ve kamuoyunda vergi yüzsüzleri olarak isimlendirilen VUK kapsamında vergi borcunu ödemeyen mükelleflere bakıldığında, bu listelerde yer alan mükellef ya da vergi sorumlularının büyük bir kısmının vergi ve ceza konusunda uzlaşma kurumundan faydalanmış oldukları dikkat çekmektedir. Bunun en önemli sebebi üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların belirli bir süre içinde ödenmesi şartına bağlı olmamasıdır. Bu ise uzlaşma kurumunun getiriliş amacı olan amme alacağının hızla tahsili amacından sapmalara neden olmaktadır. Uzlaşma bu haliyle sadece vergi ve cezayı ödeme niyetinde olmayan mükellefler için takip konusu olan amme alacağını azaltan ve sözde kesinleştiren bir kurum haline gelmektedir. Vergi idaresi için ise sözde kesinleşmiş alacaklar yaratarak takip ve tahsilat yükünü ağırlaştırmaktadır (Usta, 2009: 120).

Bu şekli ile uzlaşma kurumu cezaların etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bir yapıdadır. Mükellefin hukuka aykırı eylemlerini caydırma gibi bir fonksiyonu yoktur. Var olan caydırma mekanizmalarını ise oldukça aksatmaktadır. Mükellefin cezalandırılma korkusu, uzlaşma kurumunun bir imkân olarak sistemde bulunmasından dolayı, oluşmamaktadır (Üyümez, 2004: 301).

### **3.6.2.4. Uzlaşma Komisyonunun Yapısı Ve Çalışma Şekli**

Uzlaşma komisyonlarında görev alan başkan ve üyelerin asli görevleri bu olmayıp günlük görev ve sorumluluklarının yanında bu görevi de yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Salt uzlaşma ile ilgilenen bağımsız komisyonların olmayışı kurumun işleyişini olumsuz etkilemekte ve komisyon başkan ve üyelerinin de bu göreve



gereğince vakit ayıramamalarına neden olmaktadır. Vergi uyumsuzluklarının ve uzlaşma taleplerinin her geçen yıl artmasıyla birlikte uzlaşma için ileri tarihler verilmesi ve uzlaşma görüşmelerinde ele alınan uzlaşma konularını kendi özellikleri içinde değerlendirilemeyerek vergi aslına dokunmadan sadece vergi cezasında indirim gitmek gibi standart uygulamalar gerçekleştirilmesi bu olumsuz etkenin doğal bir sonucu olarak görülmelidir.

Uzlaşmaya yöneltilen bir diğer eleştiri konusu ise, uzlaşma komisyonlarına tanınan yetkilerin sınırsızlığıdır. Uzlaşma kurumu ile ilgili olarak çıkarılan yönetmelik hükümlerine bakıldığında uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmanın usul ve esasları ve sonuçları hususunda çok net ve hiçbir ihtilafa yer bırakmayacak açıklamaların yapıldığı görülmektedir. Oysa ister tarhiyat öncesi, isterse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, uzlaşma komisyonlarının mükelleflere yapacakları tekliflerle veya uzlaşılacak miktarlarla ilgili hiçbir sınırlama veya kıstas bulunmamaktadır (Küçükkaya, 2008: 112).

### **3.7. Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Veriler**

Çalışmamızın bu bölümünde; uzlaşmaya başvuru oranının ortalama %58, uzlaşma oranının ise ortalama % 80-90 olduğu vergi sistemimizde oluşturulan uzlaşma komisyonlarına ait sayısal veriler üzerinde durulacaktır (Yavaşlar, 2008: 331). Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde de bahsettiğimiz gibi uzlaşma komisyonları uzlaşılacak vergi miktarına göre yetki açısından üçe ayrılmaktadır. Bu ayırım tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerli olup tarhiyat öncesi uzlaşma için böyle bir ayırım söz konusu değildir. Bu komisyonlar Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve taşra birimleri tarafından kurulan komisyonlardır. Çalışmamızın bu kısmında öncelikle 2007-2011 yılları arasında bu komisyonlarca gerçekleştirilmiş uzlaşma oturum sayısı ve sonuçları değerlendirilecektir. Daha sonra uzlaşma başvuru yoğunluğu ve sonuçları bölgeler itibarıyla ve seçilmiş 5 büyük il bazında irdelenecektir.

Tez çalışmamızın bu bölümünde; 2007 ve 2011 yılları arasında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafında yayınlanmış faaliyet raporlarından faydalanılmıştır. Bu yıllar arasındaki faaliyet raporlarında Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma sonuçları merkezi birimler ve taşra birimleri olmak üzere ayrı şekilde belirtilmiştir. Taşra birimleri ile ilgili bilgiler tüm illeri kapsayacak şekilde verilmiştir. Çalışmamızda uzlaşma sonuçları ile ilgili bölgesel bilgiler de aktarılmıştır. Bazı iller iki coğrafi bölgeye girmekle birlikte çalışmamızda bölgeler belirlenirken il merkezlerin bulunduğu

bölge temel alınmıştır. Buna göre çalışmamızda illerin bulunduğu bölgeler şu şekilde belirlenmiştir; Akdeniz Bölgesi: Adana, Antalya, Burdur, Hatay, Isparta, Kahramanmaraş, Mersin, Osmaniye; Doğu Anadolu Bölgesi: Ağrı, Ardahan, Bingöl, Bitlis, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Hakkari, Iğdır, Kars, Malatya, Muş, Tunceli, Van; Ege Bölgesi: Afyonkarahisar, Aydın, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa, Muğla, Uşak; Güneydoğu Anadolu Bölgesi: Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Gaziantep, Kilis, Mardin, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak; İç Anadolu Bölgesi: Aksaray, Ankara, Çankırı, Eskişehir, Karaman, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Konya, Nevşehir, Niğde, Sivas, Yozgat; Karadeniz Bölgesi: Amasya, Artvin, Bartın, Bayburt, Bolu, Çorum, Düzce, Giresun, Gümüşhane, Karabük, Kastamonu, Ordu, Rize, Samsun, Sinop, Tokat, Trabzon, Zonguldak; Marmara Bölgesi: Balıkesir, Bilecik, Bursa, Çanakkale, Edirne, İstanbul, Kırklareli, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova.

### 3.7.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri \*(TSU)

Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları arasında en yüksek uzlaşma yetkisine sahip komisyondur. 372 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinde 2.000.000 TL üzeri uzlaşma başvurularının bu komisyonca uzlaşılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle komisyonun 5 yıllık uzlaşma istatistiklerine baktığımızda, sayı olarak az, vergi miktarı olarak yüksek uzlaşma başvurularını sonuçlandırdığını görebiliriz.

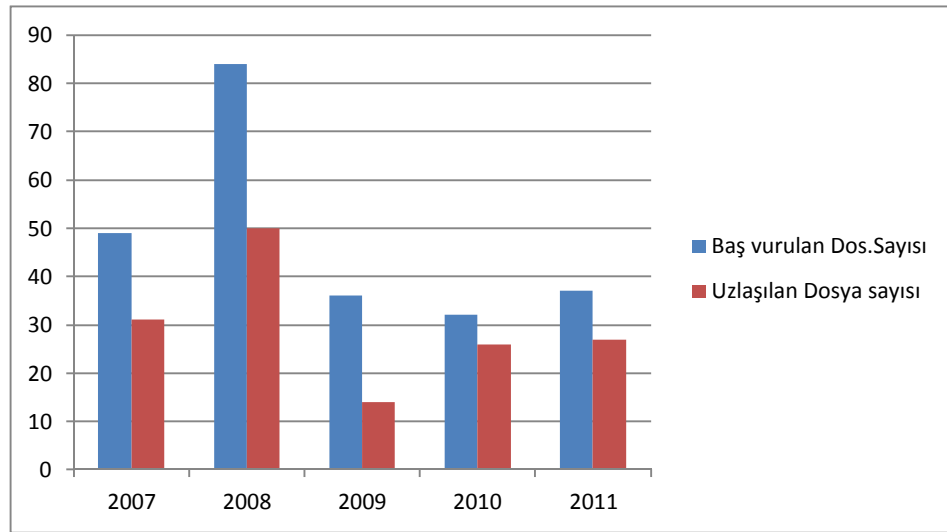
Tablo 9: TSU Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçları

| Yılı | Başvurulan Dosya Sayısı | Uzlaşılma Dosya sayısı | Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Vergi (Bin TL) | Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Ceza | Uzlaşılma oranı % | Vergide indirim oranı % | Cezada indirim oranı% |
|------|-------------------------|------------------------|------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|---------------------|-------------------|-------------------------|-----------------------|
| 2007 | 49                      | 31                     | 1.121.380                          | 398.559                       | 1.125.895                         | 14.868              | 63                | 64                      | 98,67                 |
| 2008 | 84                      | 50                     | 783.128                            | 253.544                       | 1.001.772                         | 6.456               | 59                | 68                      | 99,35                 |
| 2009 | 36                      | 14                     | 207.615                            | 67.449                        | 248.725                           | 616.118             | 39                | 68                      | 99,75                 |
| 2010 | 32                      | 26                     | 1.221.246                          | 129.130                       | 893.738                           | 0                   | 81                | 89                      | 100                   |
| 2011 | 37                      | 27                     | 806.732                            | 54.634                        | 1.116.580                         | 270                 | 73                | 93                      | 99,97                 |

\*Tablolar ilgili yıl Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Merkezi uzlaşma Komisyonunun yetki alanına giren uzlaşma başvurularının dosya sayısının ortalama yıllık 47-48 olduğunu ve bu başvuruların ortalama % 63'ünün uzlaşma ile sonuçlandığını görüyoruz.

Şekil 2: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları



Merkezi Uzlaşma Komisyonunca yapılan uzlaşmalarda vergi ve cezalarda uzlaşılan miktarlara baktığımızda cezaların neredeyse tamamının kalktığını görüyoruz. Cezaların indirilme oranı ortalama %99,5'dir. Vergilerde indirim oranı cezalarla göre daha düşük seviyede kalmıştır. Vergilerde indirim oranı ilk üç yılda %65-%70 civarındayken son iki yılda bu oran % 90 lara çıkmıştır.

### 3.7.2. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri (TSU)

Tablo 10: TSU Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

| Yılı | Baş vurulan Dos.Sayısı | Uzlaşılan Dosya sayısı | Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Vergi (Bin TL) | Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Ceza | Uzlaşma oranı % | Vergide indirim oranı % | Cezada indirim oranı% |
|------|------------------------|------------------------|------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|---------------------|-----------------|-------------------------|-----------------------|
| 2007 | 50                     | 32                     | 34.462                             | 12.609                        | 36.091                            | 485                 | 64              | 63                      | 98,65                 |
| 2008 | 111                    | 67                     | 136.264                            | 34.978                        | 169.732                           | 1.142               | 60              | 74                      | 99,32                 |
| 2009 | 103                    | 73                     | 195.685                            | 77.044                        | 290.498                           | 1.138               | 71              | 61                      | 99,60                 |
| 2010 | 81                     | 61                     | 195.820                            | 31.145                        | 261.702                           | 1.135               | 75              | 84                      | 99,56                 |
| 2011 | 72                     | 58                     | 221.019                            | 28.674                        | 311.719                           | 863                 | 81              | 87                      | 99,72                 |

Koordinasyon uzlaşma komisyonunun uzlaşma sonuçlarına baktığımızda merkezi uzlaşma komisyonu verileri ile benzerlik gösterdiğini görebiliriz. Yine burada da vergide indirim oranının % 63 ile % 87 arasında değiştiğini, cezaların ise neredeyse tamamının kalktığını görüyoruz. Vergilerde indirim oranı da son yıllarda artış

göstermiştir. Bunun başlıca nedeninin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son yıllarda hızlı tahsilata verdiği önemin artmasından kaynaklandığını düşünmekteyiz.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Türkiye'nin her yerinden yapılan belli bir tutarın üzerindeki uzlaşma başvurularını değerlendiren komisyonlardır. Bu nedenle bu komisyonlarca yapılan uzlaşma sayılarının taşra birimlerince yapılan uzlaşma sayıları ile kıyaslandığında oldukça düşük olduğunu söyleyebiliriz.

### 3.7.3. Türkiye Geneli Uzlaşma Sonuçları (TSU)\*

Tablo 11: Taşra Birimleri Tarafından Oluşturulan Uzlaşma Sonuçları

| Yılı | Başvurulan Dosya Sayısı | Uzlaşılma Dosya sayısı | Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Vergi (Bin TL) | Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Ceza | Uzlaşılma oranı % | Vergide indirim oranı % | Cezada indirim oranı % |
|------|-------------------------|------------------------|------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|---------------------|-------------------|-------------------------|------------------------|
| 2007 | 137.404                 | 124.888                | 281.353                            | 134.219                       | 403.565                           | 16.724              | 91                | 52                      | 95,85                  |
| 2008 | 145.426                 | 132.933                | 494.065                            | 237.638                       | 703.572                           | 30.843              | 91                | 52                      | 95,61                  |
| 2009 | 130.119                 | 111.897                | 226.628                            | 145.640                       | 537.503                           | 28.426              | 86                | 36                      | 94,71                  |
| 2010 | 129.711                 | 118.322                | 249.043                            | 145.676                       | 431.814                           | 23.241              | 91                | 42                      | 94,61                  |
| 2011 | 62.242                  | 50.994                 | 101.867                            | 56.824                        | 187.719                           | 10.230              | 82                | 44                      | 94,55                  |

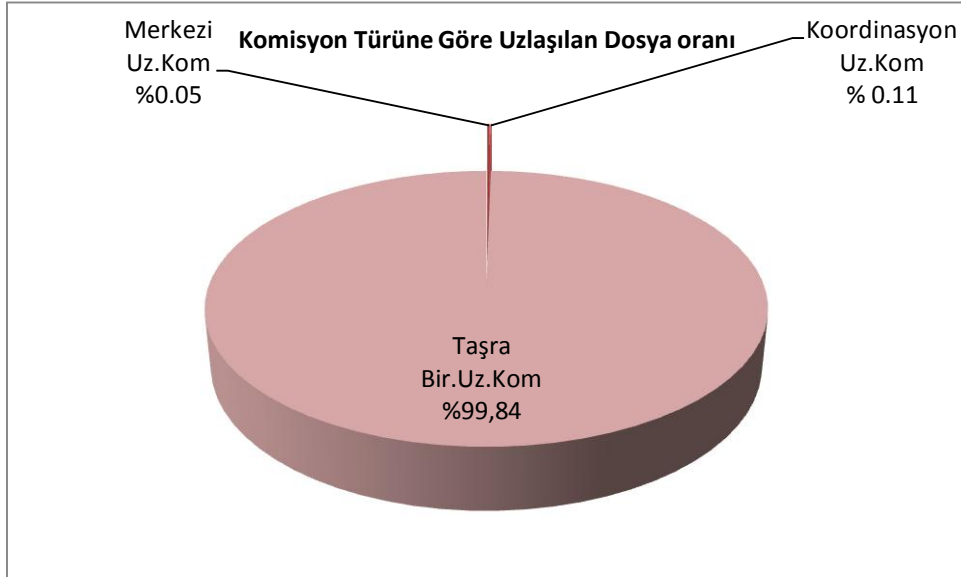
\*Tablolar ilgili yıl Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye genelinde taşra birimlerince yapılan uzlaşma sonuçlarına baktığımızda başvuru dosya, sayı olarak çok olmasına rağmen uzlaşılma vergi ve ceza miktarı diğer iki komisyona oranla oldukça düşüktür. Uzlaşılma oranlarına baktığımızda ortalama %88 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Vergilerde ve cezalarda indirim oranları diğer iki komisyona göre düşük kalmıştır.

Taşra birimlerince yapılan uzlaşmalar dosya sayısı bakımından çok ancak uzlaşılma tutar bakımından düşüktür. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı 2011 yılı faaliyet raporuna göre; Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına toplam 62.423 adet başvuru olmuştur. Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun yetkisine giren dosya sayısı 37, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki alanına giren dosya sayısı 72 ve taşra birimlerinin yetki alanına giren tarhiyat sonrası uzlaşma dosya sayısı

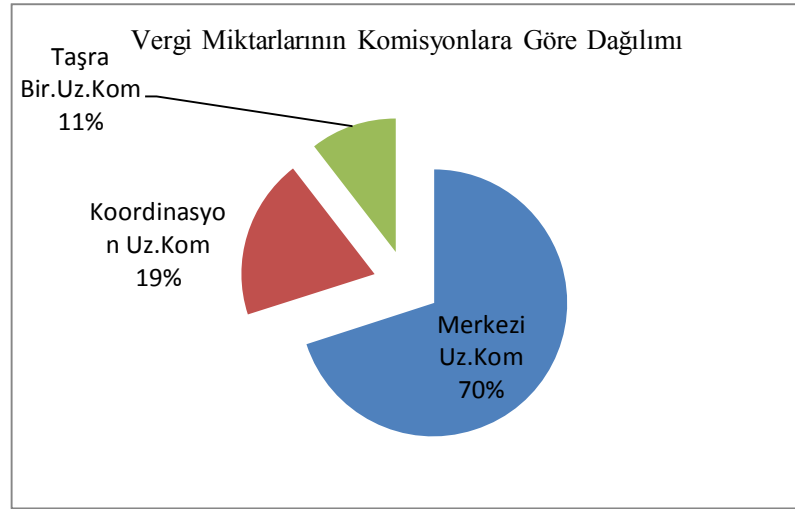
62.242 olarak açıklanmıştır. Buna göre başvuru dosyalarından % 0,05 si merkezi uzlaşma komisyonu tarafından, % 0,11'i koordinasyon uzlaşma komisyonu tarafından % 99,84 de taşra birimleri tarafında uzlaşmıştır.

Şekil 3: Vergi Komisyonlarında Uzlaşılan Dosyaların Komisyonlara Göre Dağılımı.



Merkezi birimlere başvuru dosya sayısı böylesine az iken bu komisyonlarda uzlaşılan vergi ve ceza miktarları oldukça yüksektir. 2011 yılında merkezi uzlaşma komisyonunda uzlaşılan vergi ve ceza tutarı 1.923.313.694 TL, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda uzlaşılan tutar 532.739.022 TL, Taşra Birimlerinde uzlaşılan tutar ise 289.587.113 TL'dir. Buna göre uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarından %70'i Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından %19'u Koordinasyon Uzlaşma komisyonu tarafından ve ancak %11'i taşra birimleri tarafından uzlaşmıştır. Bunun nedeni merkez komisyonlarının vergi miktarı itibariyle yüksek uzlaşma dosyalarına bakmaları, belli miktarların altındaki dosyaların uzlaşmasını ise taşra birimlerine bırakmalarıdır.

Şekil 4: Uzlaşılan Vergi ve Ceza Miktarlarının Komisyonlara Göre Dağılımı



### 3.7.4. Bölgelere ve Seçilmiş Büyük İllere Göre Uzlaşma Verileri

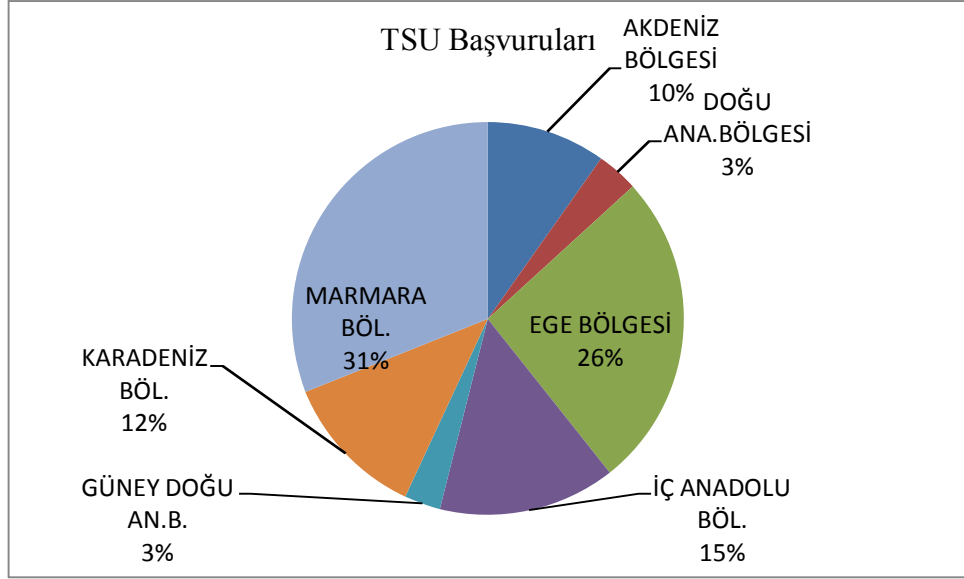
2011 yılında yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaların bölgelere göre başvuru dosya sayıları ve uzlaşılma oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 12: TSU Başvuruları ve Uzlaşılma Sonuçlarının Bölgelere Göre Dağılımı

| Bölge Adı       | Başvurulan Dosya Sayısı | Uzlaşılma Oranı % |
|-----------------|-------------------------|-------------------|
| Akdeniz Bölgesi | 6.096                   | 92                |
| Doğu Anad.Böl   | 2.158                   | 94                |
| Ege Bölgesi     | 16.232                  | 68                |
| İç Anadolu B.   | 9.067                   | 87                |
| Güney Dođ.An.B  | 1.867                   | 96                |
| Karadeniz Böl.  | 7.487                   | 86                |
| Marmara Böl.    | 19.335                  | 83                |

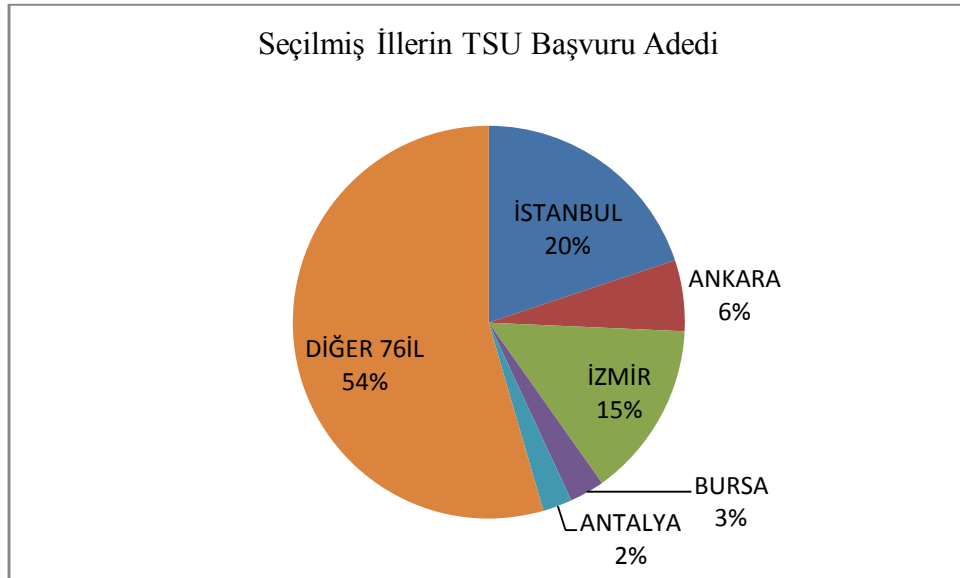
2011 yılında Türkiye genelinde toplam 62.242 adet tarhiyat sonrası uzlaşma talebi olmuştur. Bunların 50.994 adedi uzlaşma ile sonuçlanmış, 11.248 adedi hakkında ise uzlaşma sağlanamamıştır. Yukarıda ki tablo incelendiğinde toplam başvurular arasında en çok başvuru oranı 19.335 adet uzlaşma başvurusu ile Marmara Bölgesinde gerçekleştiği görülmektedir. En az başvuru ise 1.867 adet başvuru ile Güney Doğu Anadolu Bölgesinde gerçekleşmiştir. Aşağıda ki grafikte toplam başvuru sayılarının bölgelere göre dağılım yüzdesi görülmektedir.

Şekil 5: 2011 Yılı TSU Başvurularının Bölgelere Göre Dağılımı



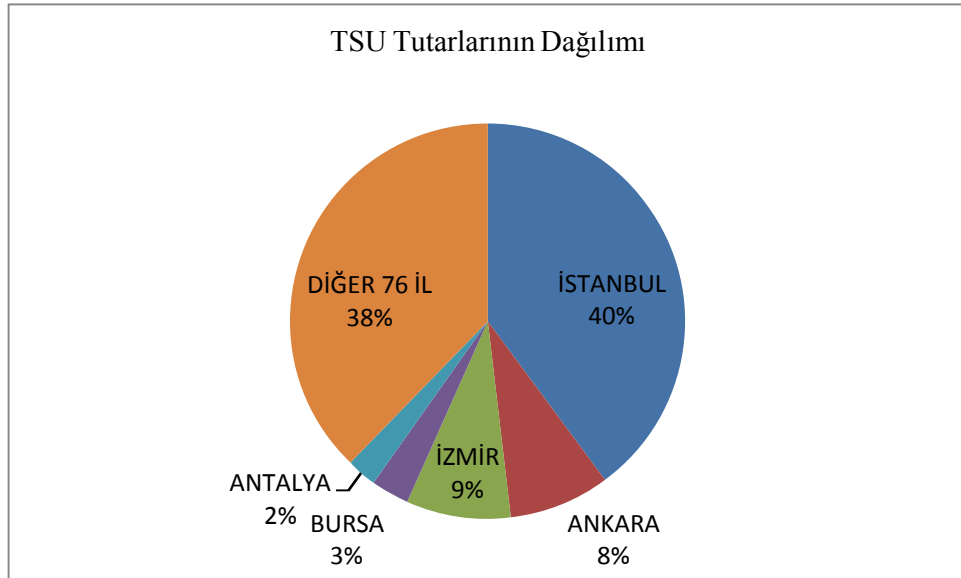
Uzlaşma sonuçlarına il bazında baktığımızda uzlaşma başvurularının İstanbul, İzmir, Ankara, Bursa ve Antalya İllerinde daha yoğun olduğu görülmektedir. Bu 5 ilin uzlaşma başvuru sayısı 28.327 adet olup diğer 76 ilin toplam başvuru sayısına yakındır. 2011 yılı içinde başvuru uzlaşma dosya sayısı İstanbul'da 12.362, Ankara'da 3.644, İzmir'de 9.034 Bursa'da 1.760, Antalya'da 1.527, diğer 76 ilde toplam 33.915'dir. Aşağıdaki grafikte bu beş ilin Türkiye'deki toplam dosya sayısının % 46'sına karşılık geldiğini görebiliriz.

Şekil 6: 2011 Yılı TSU Başvurularının Seçilmiş İller ile Diğer İller Arasındaki Dağılımı



Uzlaşılan vergi ve ceza miktarına baktığımızda bu beş ilin uzlaşılan vergi ve cezanın % 62'sini karşıladığını görüyoruz. 2011 yılında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından uzlaşılan vergi ve ceza miktarı 115.491.245 TL, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından uzlaşılan vergi ve ceza miktarı 23.970.422 TL, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından uzlaşılan vergi ve ceza miktarı 24.616.349 TL, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından uzlaşılan vergi ve ceza miktarı 9.182.569 TL, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından uzlaşılan vergi ve ceza miktarı 7.114.185 TL, diğer vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından uzlaşılan vergi ve ceza miktarı ise 109.212.343 TL' dir. Aşağıda ki grafikte uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının dağılımı görülmektedir.

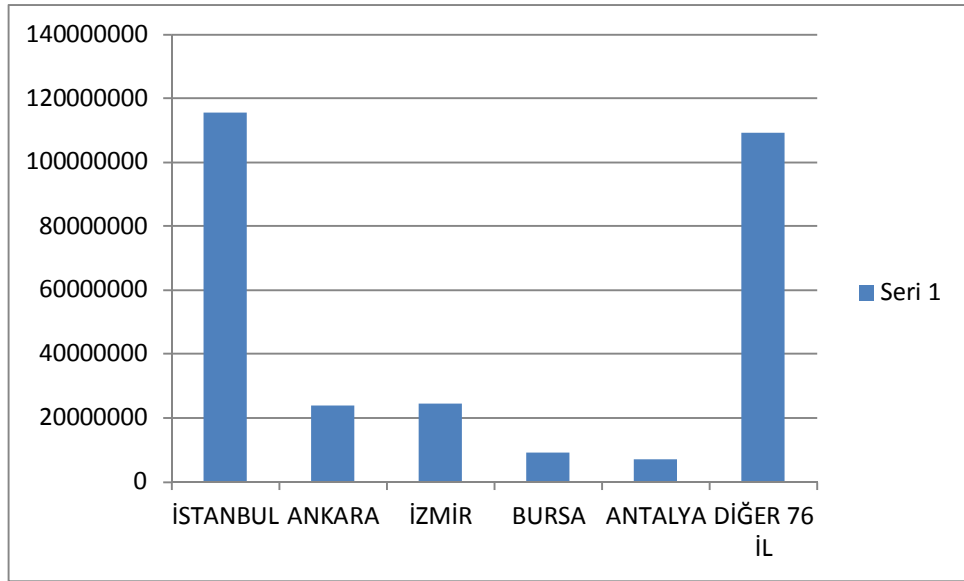
Şekil 7: 2011 Yılı TSU Tutarlarının Seçilmiş İller ile Diğer İller Arasındaki Dağılımı



Grafik incelendiğinde taşra birimleri tarafından uzlaşılan vergi ve ceza tutarının % 40'ı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından uzlaşılmıştır. Bu tutar diğer 76 ilin toplam yüzdesinden daha büyük bir rakamdır. Diğer büyük illere baktığımızda uzlaşılan vergi ve ceza miktarında Ankara %8, İzmir %9, Bursa %3 ve Antalya %2'lik bir paya sahiptir. Geriye kalan diğer illerin bu orandan aldığı toplam pay %38'dir.



Şekil 8: 2011 Yılı TSU Başvurularının Seçilmiş İllerin Diğer İller ile karşılaştırılması



### 3.7.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tablo 13: TÖU Sonuçları

| Yılı  | Başvurulan Dosya Sayısı | Uzlaşılma Dosya sayısı | Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Vergi (Bin TL) | Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (Bin TL) | Uzlaşma Sonucu Ceza | Uzlaşılma oranı % | Vergide indirim oranı % | Cezada indirim oranı % |
|-------|-------------------------|------------------------|------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|---------------------|-------------------|-------------------------|------------------------|
| 2007  | 35.734                  | 30.604                 | Veri Yok                           | 171.669                       | Veri Yok                          | 23.820              | 85                |                         |                        |
| 2008  | 32.937                  | 27.177                 | 316.031                            | 215.487                       | 502.100                           | 21.840              | 82                | 32                      | 95,6                   |
| 2009  | 38.873                  | 33.274                 | 341.637                            | 234.865                       | 574.022                           | 32.829              | 85                | 31                      | 94,3                   |
| 2010* |                         |                        |                                    |                               |                                   |                     |                   |                         |                        |
| 2011* |                         |                        |                                    |                               |                                   |                     |                   |                         |                        |

\* 31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine ilişkin usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 7/1 maddesi uyarınca, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun, her yıl vergi inceleme ve denetim istatistiklerini takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanması gerekmektedir. 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 28'inci maddesiyle Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır (Erdem, 2012: 420)

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları incelemeyi yapan birim tarafından oluşturulmaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda komisyonlar yetki olarak ayrılmamıştır. Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde TÖU başvurularının %85 civarında uzlaşma ile sonuçlandığını, vergilerin ortalama %31, cezaların ise %95 civarında indirildiğini görmekteyiz. Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 yılından itibaren yayımladığı faaliyet raporlarında TÖU sonuçlarına yer vermemektedir.

Uzlaşılma miktarları genel olarak değerlendirdiğimizde gerek tarhiyat öncesi uzlaşmada gerek tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi miktarlarında indirim oranının az cezalarda indirim miktarlarının fazla olduğunu görüyoruz. Tekrar uzlaşılma oranlarına baktığımızda her iki uzlaşılma şeklinde de oranların %85-%90 civarında olduğunu görebiliyoruz. Merkezi uzlaşma komisyonlarında uzlaşılma oranlarının % 60'lara düşmesinin, bu uzlaşma komisyonlarında değerlendirilen dosya sayısının az oluşundan ve ayrıca bu komisyonlara yüksek miktarlarda vergi ihtiva eden dosyaların gelişinden kaynaklandığını düşünmekteyiz. Çünkü yüksek meblağlı vergi tarhiyatlarında mükellef idarenin bu konuda haksız olduğunu düşünürse tereddüt etmeden yargı yolunu seçmektedir. Yargı organlarının mükellef lehine verdiği kararların oranlarına baktığımızda mükellefin bu konuda yerinde bir karar verdiği kanaatindeyiz.

## SONUÇ

Gelişmekte olan ülkemizde vergi sisteminin etkinliği büyük önem taşımaktadır. Cezai yaptırımların etkin olmadığı bir düzende, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellef haksızlığa uğradığını düşünerek o da vergiden kurtulmanın yollarını arayacaktır. Sistemin iyi ve etkin bir şekilde işlemesi ödevini yerine getirmeyen mükelleflere uygulanacak cezai yaptırımların işleyişine bağlıdır. Sistem tarafından konulan cezai yaptırımların çok katı bir şekilde uygulanması mükellefin vergiye gönüllü uyumunu menfi yönde etkileyebilmektedir.

Ülkemizde vergi matrahının belirlenmesinde genel olarak beyan esası kabul edilmiştir. Ancak mükellef veya vergi sorumlusu vergi matrahını her zaman doğru ve zamanında beyan etmemektedir. Bunun yanında bazen de hiç beyan etmeyebilmektedir. Bu durum vergi idaresi tarafından çeşitli yollarla tespit edilirse verginin idarece, re'sen veya ikmalen tarh edilmesi yoluna başvurulmaktadır. Adına ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılan mükellef söz konusu vergi veya cezayı itirazsız ödeyebileceği gibi idari çözüm yollarına veya yargı yoluna başvurabilir.

Vergi hukukunda uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak yer alırken aynı zamanda vergi cezalarında indirim müesseseleri arasında da yer almaktadır.

Uzlaşma adına vergi ve/veya ceza tarh edilen mükellef ile idareyi temsil eden uzlaşma komisyonu arasında yapılan idari bir işlemidir. Uzlaşma, bu iki tarafın ödenecek vergi miktarını belirleyebilmek için yaptığı bir pazarlıktır. Uzlaşma sonucunda mükellef idarenin teklifini kabul ederek adına kesilen vergi ve cezayı ödemeyi seçebilirken, komisyonun teklifini kabul etmeyip yargı yoluna da gidebilir.

Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Vergi incelemesine dayanılarak verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden önce yapılan uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Vergi tarhı ve ceza kesilmesinden sonraki uzlaşma ise tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma 1963 yılından, tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1985 yılından beri vergi sistemimizde yer almaktadır. Geçen bu süre zarfında güncel

uygulamalara yer vermek ve günün sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmek adına uzlaşma kurumunda bazı değişikliklere gidilmiş ve uzlaşma kurumu bugünkü halini almıştır.

Uzlaşma yaklaşık 50 yıldır vergi sistemimizde etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesi yapısı ve uygulanış biçimi açısından bazı eleştirilere maruz kalmaktadır. Uzlaşma, en büyük eleştirisini Anayasa'ya aykırı oluşu yönünde almaktadır. Uzlaşmada idare, mükellef adına tarh edilmiş vergi ve cezada istediği kadar indirim yapmaya hatta bu vergi ve cezaları tamamen ortadan kaldırmaya yetkilidir. Bu, Anayasa'nın verginin ancak yasa ile konulup kaldırılması ilkesine dayanan kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına açıkça aykırıdır. Uzlaşma ayrıca Anayasa'nın eşitlik ilkesine de aykırı olduğu yönünde eleştiriler almaktadır. Nitekim vergisini zamanında ödeyen mükellef, vergisini zamanında ödemeyen mükelleften bazen daha fazla vergi ödeyebilmektedir.

Uzlaşma müessesesi kendi içinde de çelişkiler barındırmaktadır. Örneğin beyana dayalı tarhiyatlarda uzlaşma yolu kapatılmıştır. Beyanname veren mükellefler kanunlara uymayarak diğer tarhiyat türlerine neden olan mükellefler karşısında daha dezavantajlı duruma düşmektedirler. Bir diğer çelişki de uzlaşma taleplerinin en çok kabul gören sebebi olarak “vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek” bahanesinin kabul edilmesidir. Ülkemizde vergi kanunlarının çok karmaşık ve değişken olduğu bir gerçektir. Ancak vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek gerekçesi suiistimal edilebilir bir gerekçedir. İdarenin mükellefin bu gerekçesinin doğru olup olmadığını ispatlama imkânı yoktur. Nitekim idare mükellefin daha önce aynı konuda uzlaşma talep edip etmediğine bakmaksızın uzlaşma kapsamındaki tüm taleplerini kabul etmektedir.

Uzlaşma müessesesi aldığı eleştirilere rağmen hiçbir hükümet tarafından kaldırılma girişiminde bulunulmamıştır. Bunun en büyük nedeni uzlaşma müessesesinin her şeye rağmen vergi alacağının tahsil süresini kısaltarak en kısa sürede hazineye intikalini sağlaması ve yargı yükünü hafifletmesi şeklinde özetleyebiliriz.

Ülkemizde vergi cezalarının tahsilat oranı ortalama %10 civarındadır. Uzlaşma oturumları sonucunda da cezalar aşağı yukarı %90 oranında indirilerek %10'lara düşmektedir. Olaya bu açıdan bakıldığında uzlaşma kurumunun ceza tahsilat oranı ile paralel olduğu ve hazinenin bu konuda kayba uğramadığı söylenebilir. Ancak şunu

hemen ilave etmeliyiz ki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın genel bütçe gelirlerinin tahsilatı için yaptığı harcamaların son on yıllık ortalamasına baktığımızda her 100 TL vergi için yaklaşık 0.82 TL harcama yapmıştır (<http://www.gib.gov.tr/> 14.05.2013). Vergi idaresi çalışanları her uzlaşma oturumu için huzur ücreti adı altında bir ücret almaktadır. Ödenen huzur ücretleri oturlara katılan idare çalışanlarının unvanlarına göre değişmektedir. Bazen uzlaşma oturumlarında uzlaşılan vergi ve ceza miktarı oturuma katılan personele ödenecek huzur ücretinden düşük kalmaktadır. Bu da vergi tahsilat harcamalarının maliyetini artırırken uzlaşmanın etkinliğini azaltmaktadır.

Çalışmamızda; uzlaşma müessesesi ile ilgili yaptığımız olumlu ve olumsuz tespitleri genel olarak değerlendirdiğimizde vergi ve cezanın hızlı tahsilatı yönünden idare için, iş yükünü büyük ölçüde azaltması nedeniyle vergi mahkemeleri için ve adına tarh edilen vergi ve cezalar hakkında pazarlık şansına sahip olan mükellef için etkin bir müessese olduğunu söyleyebiliriz.

### KAYNAKÇA

- Apak, S. (2008), *Vergi Suçlarında İştirak Tekerrür ve Birleşme*, (Basılmamış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aslan, M., Yıldırım, Z.(2010).İktisat ve Hukuk Disiplini Çerçevesinde Vergi Suçlarının İtirafını Teşvik eden Düzenlemeler, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 63, s.553 [http://www.academia.edu/356101/Iktisat ve Hukuk Disiplini Cercevesinde Vergi Suclarinin Itirafini Tesvik Eden Duzenlemeler](http://www.academia.edu/356101/Iktisat_ve_Hukuk_Disiplini_Cercevesinde_Vergi_Suclarinin_Itirafini_Tesvik_Eden_Duzenlemeler)( 28.10.2012).
- Aslan, M. (2008). *Türk Vergi sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, (Basılmamış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Ay, E. (2006). *Vergi Suç ve Cezaları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ayan, E. (2006). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Sistemimizin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, İzmir.
- Baytar, Y. (2006). *Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yönetimi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Besen, R. (2007). *Devletin Vergi Alacağıının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Çalışma* (Basılmamış Yüksek Lisans tezi) Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Biçer, Y. (2006). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Bilgin, S.(2006). *Mali Cezalar ile Hürriyeti Bağlayacağı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi* (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Binokay, M.D.(2010), *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bıyan, Ö. (2007, Şubat). “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:79, s.75

- Bozdağ, A. (2008). *Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Çetin, G. (2005) *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çetin, R. (2012, Temmuz-Ağustos). Vergi Cezalarında İndirim Müessesesinin Özellikleri. *Mali Çözüm*, Sayı:112, s.255.
- Çil, G.Y. (2012) *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi. Edirne İline Yönelik Bir Çalışma* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Dallı, A. (2006), *4811 Sayılı Vergi Barişi Yasasının Mali Açından Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Doğan Z., Besen R. (2008, Mayıs). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Derneği, Sayı:1, s.23-39.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yayınlanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Eker, C. (2006). *Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma*, Ankara.
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_64.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_64.xls.htm) (14.05.2013).
- Hatipoğlu, M.(2007). *Türkiye'de Vergi Suçu ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir çalışma ( Uşak İli Uygulama Sonuçları)* (Basılmamış Yüksek Lisans tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Irmak, R., Hanedan,T. (2007, Mart-Nisan). “Gecikme Faizi de Uzlaşma Müessesesi Kapsamına Alınmalıdır”, *Mali Çözüm*, Sayı:80, s.221.
- İşbilir, Ş.(2008). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Karatay, Ö. (2009). *Kayıtdışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti*, (Basılmamış Yüksek Lisans tezi ) Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.

- Karaosmanoğlu, H. (2009) *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri* (Basılmamış Yüksek Lisans tezi ) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kavak, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, İSMMMOMO Yayını, İstanbul.
- Kılıç, S. (2007, Mayıs). “Vergi Cezalarında İndirim Müesseseleri ve Cezaların Etkinliği”, *Vergi Raporu Aylık Maliye, Ekonomi ve Hukuk Dergisi*, Sayı:92, s.84.
- Kırbaş, S. (1997). *Vergi Hukuku*, Temel Eğitim ve Staj Merkezi yayınları, Ankara.
- Kızılot, Z. (2010, Ocak). “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlanmadan Vergi Davasının Esastan İncelenemeyeceği”, *Yaklaşım Dergisi* Sayı: 205 <http://kizilot.com.tr/5/7/16/179/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/makaleler/av-zuhal-kizilot/tarhiyat-sonrasi-uzlasma-sonuclanmadan-vergi-davasinin-esastan-incelenemeyecegi> (13.11.2012).
- Kızılot Ş., Kızılot Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kotay, F. (2008,Eylül). “Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:108, s.102-108.
- Kutlar, İ.(2005). *İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Küçükkaya, M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü* (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (01.11.2012).
- Maliye Bakanlığı (Nisan 2009).*Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu*, s.98-102.
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (01.11.2012).
- Maliye Bakanlığı (Nisan 2011).*Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu*, s.44-115.
- Maliye Bakanlığı (Nisan 2012).*Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s.38-83.
- Mollamustafaoğlu, M. (2010). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları* (Basılmamış Yüksek Lisans tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.



- Nas, A. (2010, Aralık). “Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Bir Neden Olarak Terkin Kurumu”, [www.ozdogrular.com/content/view/144681/\(08.10.2012\)](http://www.ozdogrular.com/content/view/144681/(08.10.2012)).
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öncel M. vd, (2003). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara.
- Övet, A. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği, Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Pazarlıoğlu, E. (2010). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Pehlivan, O. (2000). *Vergi Hukuku*, Derya Yayıncılık, Trabzon.
- Pekşen, F. (2009). *Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Perçin, N. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Terkin* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Saraçoğlu, F. (2007, Temmuz-Aralık). Af Beklentisinin Afların Başarısı Üzerindeki Etkilerinin Analizi *Maliye Dergisi*, Sayı 153, s.28.
- Şenlik, K. (2008) *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Şenyüz, D. (2008). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayıncılık, Bursa.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayıncılık, Bursa.
- Taşkın, Y. (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği, Teori ve Türkiye Uygulaması* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Topçu, K.M. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Tosuner M., Arıkan Z. (2008) *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü yayıncılık Birimi, İzmir.
- Tosuner M.vd, (1999). *Türk Vergi Yargısı*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.
- Uluatam, Ö. (1994). *Vergi Hukuku*, Adım Yayınları, Ankara.
- Uluatam Ö., Mehtibay Y. (2000). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.

- Usta, B. (2009). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Üyümez, M.E. (2004). *Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, (Doktora tezi) Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Vardal, Z.B.(2009). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yavaşlar, F.B. (2008). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi* Sayı: 2 s.309.
- Yavuz, Y. (2012). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi  
<http://muhasebe.aksisnet.com/Kutuphane.asp?Diyalog=2416> 24.02.2013
- Yereli, A.N.(2008). “Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müesseselerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi”, *Ege Akademik Bakış Ekonomi, İşletme, Uluslararası İlişkiler Siyaset Bilimi Dergisi* Sayı:2 s.823.
- Yerlikaya, G.K.(2012 Eylül-Ekim), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Gecikme Faizinin Uygulanması Kuralına Yeni Bir Bakış Açısı Getiren Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı”, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Sayı:97  
<http://www.kazancidergisi.com/c/detay.asp?id=6254> (26.11.2012).
- Yıldız, M. (2012). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü”, [www.yildizymm.com/.../](http://www.yildizymm.com/.../)... (17/10/2012).
- Yılmaz,E. (2011). *Türkiye’de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırmalı Analizi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Yılmaz,E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Sayı:1-2 dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi\_v1/9/2/13.pdf (23.12.2012).
- Yurtsever, H. (2007). *Vergi Hukukunda Terkin*, (Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yüksel, A.(2005). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu* (Basılmamış Yüksek Lisans tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.  
<http://www.danistay.gov.tr/> (20.11.2012).
- Hukuk Sözlüğü <http://www.hukuki.net/hukuk-sozlugu.asp?start=1681> (07.10.2012).  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/1596/17242.pdf> 30.11.2012 Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası Doç. Dr. Semih Öz – Doç. Dr Dilek Özkök Çubukçu  
<http://muhasebat.gov.tr/bts/> (07.04.2013).

<http://tdkterim.gov.tr/bts/> (05.09.2012).

[www.onlinedergi.com/eab/arsiv/arsivDetay.aspx?yil=2008...](http://www.onlinedergi.com/eab/arsiv/arsivDetay.aspx?yil=2008...) (23.12.2012).

Vergi Hukukunda uzlaşma <http://www.halilibrahimturan.av.tr/haber-detay.php?id=144&iFrame=true&width=850&height=550> (13.11.2012).

<http://vergivekanunlar.blogspot.com/2011/11/kabahat-ve-suc-kavram-ile-vergi-ceza.html> (10.10.2012).

### **Kanunlar, Yönetmelik ve Kararlar**

3239 Sayılı kanun 11.12.1985 Tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete  
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf> (13.11.2012).

4008 Sayılı kanun 06.07.1994 Tarih ve 21982 Sayılı Resmi Gazete  
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21982.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21982.pdf> (13.11.2012).

4369 Sayılı kanun 29.07.1998 Tarih ve 23417 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete  
[http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417\\_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf) (13.11.2012).

4444 Sayılı Kanun 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete  
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23786.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23786.pdf> (13.11.2012).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete  
[http://www.vdk.gov.tr/yonetmelik/Tarhiyat%E2%80%88%C3%96ncesi%20Uzla%C5%9Fma%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi\\_files/20111031-11.htm](http://www.vdk.gov.tr/yonetmelik/Tarhiyat%E2%80%88%C3%96ncesi%20Uzla%C5%9Fma%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi_files/20111031-11.htm) (07.12.2012).

4444 sayılı Kanun Genel Gerekçesi  
[www.hukukturk.com/.../downloadFile.jsp?pLawObjectId...Law...](http://www.hukukturk.com/.../downloadFile.jsp?pLawObjectId...Law...) (13.11.2012)

06.03.2008 Tarih ve 37 Nolu Vergi sirküleri  
<http://www.verginet.net/dtt/11/5736SayiliBaziKamuAlacaklarininUzlasmaUsuluIleTahsilihakkındaKanunResmiGazetedeYayinlandi.aspx> (14.11.2012).

## ÖZGEÇMİŞ

1974 yılında Yozgat'ın Yerköy ilçesinde doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Yozgat'ta tamamladı. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden 1995 yılında mezun oldu. 1997 yılından itibaren 5 yıl Halk Bankası Denizli Şubesinde görev yaptı. 2002 yılındaki bankanın özelleştirilme girişimleri nedeniyle Denizli Vergi Dairesi Başkanlığına geçti. Halen Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Saraylar Vergi Dairesi Müdürlüğünde Gelir Uzmanı olarak çalışmaktadır.