

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**VERGİ HUKUKU'NDA UZLAŞMA MÜESSESESİ VE
ANAYASA İLKELERİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bahar Öner

**Danışman
Prof. Dr. Tülin CANBAY**

MANİSA-2019

	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1
Tez Savunma Sınavı Tutanağı			

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.07.2019 tarih ve 25/22 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Bahar ÖNER'in "**Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi ve Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi**" konulu tezi incelenmiş ve aday 05.08.2019 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine



ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
ÜYE

BAŞKAN
Prof. Dr. Tülin CANBAY

ÜYE

Dr. Öğr. Üyesi Peim MASTAR ÖZKAN

Evet

Hayır

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



Tez, mutlaka basılmalıdır.



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

11/07/2019

Bahar Öner



ÖZET

Günümüzde refah seviyesindeki artış beraberinde kamu hizmetlerine olan ihtiyacın artmasına sebep olmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak üzere yapılmakta olan kamu harcamalarının esas kaynağı vergi gelirleri olmaktadır. Böyle bir durum karşısında devlet daha çok vergi toplamak isteyecektir. Buna karşılık ise mükellefler, bilhassa işletmeler ödedikleri vergi haricinde fazla vergi ödemekten kaçındıkları gibi, zaten ödedikleri vergi de fazla gelmektedir. Bu nedenle daha az vergi verme yollarını aramaktadırlar. Vergi planlamalarını da bu doğrultuda yapmaktadırlar. Bu durumda ise, devlet daha çok vergi isterken karşı taraf olan mükellefin daha az vergi ödemek istemesi vergi uyumsuzluklarına yol açmaktadır. Vergi hukukumuzda uzlaşma vergi uyumsuzluklarının yargı yoluna başvurmada vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında anlaşma sağlanması ile çözümlenmesidir.

Yapılan çalışmada, Türkiye’de uzlaşma mekanizmasının işleyişi incelenmiş ve anayasal vergilendirme ilkeleri açısından uzlaşma sonuçlarının analizi yapılarak yorum ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışma üç bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde, vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkış süreci, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümüne ve uzlaşma mekanizmasının amacı, kapsamı, işleyişinden genel olarak bahsedilmiş, uzlaşma müessesinin hukuki yönü ve taraflar olarak ayrı ayrı faydaları üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. İkinci bölümde, uzlaşmanın işleyişi kapsamlı bir biçimde, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olacak şekilde açıklanmıştır. Türkiye’deki mevcut uzlaşma müessesesi işleyişi, rakamsal veriler eşliğinde açıklanmış, çeşitli ülkelerde uzlaşma müessesesinin uygulamaları değerlendirilmiştir. Son olarak uzlaşma müessesesinin daha etkin ve verimli çalışmasına ilişkin öneriler sunulmuştur. Üçüncü bölümde ise, Anayasa yargısı kavramı açıklanmış, vergi kanunlarının bağlı olduğu Anayasa ilkeleri açıklanmış ve uzlaşma müessesesinin Anayasal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılmış, öneriler sunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Vergi, Uyuşmazlık, Uzlaşma, Anayasa Yargısı, Anayasal Vergileme İlkeleri

ABSTRACT

RECONCILIATION IN TURKISH TAX LAW AND ITS EVALUATION IN THE CONTEXT OF CONSTITUTIONAL PRINCIPLES

Today, the increase in welfare has led to an increase in the need for public services. The main source of public expenditures to meet this need is tax revenues. In such a situation, the state will want to collect more taxes. On the other hand, taxpayers, especially enterprises, avoid paying more taxes than the tax they pay, and the tax they already pay is too much. Therefore, they are looking for ways to give less tax. They make their tax planning accordingly. In this case, the state is asking for more taxes, while the other party is willing to pay less taxes, the tax disputes cause. The compromise in our tax law is the resolution of tax disputes by reaching an agreement between the tax administration and the taxpayer without resorting to jurisdiction.

In this study, we examined the functioning of the conciliation mechanism in Turkey and in terms of the constitutional principle of taxation compromises have been made in the analysis of the review and evaluation. The study is discussed in three sections. In the first part, the process of the emergence of the tax dispute, the solution of the tax disputes at the administrative stage and the purpose, scope, operation of the settlement mechanism are mentioned in general, the legal aspect of the settlement institution and the individual benefits as the parties are evaluated. In the second part, the process of reconciliation is explained extensively. Compromise the functioning of existing institutions in Turkey, explained in the accompanying numerical data, institutions have been evaluated in a variety of country practices. Finally, suggestions were made for the more efficient and efficient operation of the reconciliation institution. In the third section, the concept of the constitutional judiciary is explained while discussing the principles of the constitution to which tax laws are bound also the reconciliation institution is evaluated in terms of the constitutional taxation principles and suggestions are presented.

Keywords: Tax, Dispute, Compromise, Constitutional Jurisdiction,
Constitutional Principles of Taxation

TEŞEKKÜR

Lisans ve lisansüstü öğrenim hayatımda gerek akademik gerek sosyal yönden bana destek olan ve tez çalışmamın her aşamasında yanımda olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini esirgemeyen, kendisini tanımaktan büyük onur ve mutluluk duyduğum değerli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Tülin CANBAY'a,

Hayatımın her aşamasında beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan sevgili aileme,

En samimi dileklerle, yürekten teşekkür ederim.



Bahar Öner
Manisa 2019

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
TEŞEKKÜR	v
KISALTMALAR	x
TABLO LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESİNİN İŞLEYİŞİ

I- UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI	5
A- Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı	8
B- Vergi Uyuşmazlığında Taraflar	8
II- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	9
A- Yargısal Çözüm Yolları.....	10
B- Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	12
1- Vergi Hatalarının Düzeltmesi	14
2- Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yolu	15
3- Pişmanlık ve Islah.....	16
4- Uzlaşma Yolu İle Uyuşmazlıkların Çözümü.....	17
III- UZLAŞMA MÜESSESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	19
A- Uzlaşmanın Bir İdari İşlem Olduğu Anlayışı	20
B- Uzlaşmanın Bir İdari Sözleşme Olduğu Anlayışı.....	21
C- Uzlaşmanın Bir Sulh Akdi Olduğu Anlayışı	22

D- Uzlaşmanın Bir Ön Ödeme Olduğu Anlayışı.....	24
IV- UZLAŞMA MÜESSESİNİN FAYDALARI	25
A- İdare Açısından Faydaları	25
B- İnceleme Elemanları Açısından Faydaları.....	27
C- Mükellef ve Cezaya Muhatap Olanlar Açısından Faydaları.....	27
D- Yargı Mercileri Açısından Faydaları.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESİNİN İŞLEYİŞİ

I. TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	31
A. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	31
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Yararlanma Şartları	33
2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	33
3. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması.....	35
4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Görüşme Sonucu	38
B. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	40
1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları	40
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	41
3. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması	42
4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinin Sonucu.....	45
II- TÜRKİYE'DE TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMADA MEVCUT DURUM.....	46
A- 1963-1998 Döneminde Uzlaşma	46
1- 205 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme	47
2. 485 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme	47
3. 2365 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme	48
4. 3239 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme	48
5- 4008 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme	49

B- 1999-2008 Döneminde Uzlaşma	49
1- 4369 sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler	49
2- 4444 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler	52
3. 5736 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler	53
4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin Yürürlüğe Girmesi	54
5. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği.....	55
6. Uzlaşma Yönetmeliğinin Yürürlüğe Girmesi	55
C- Rakamlarla Günümüzde Uzlaşma	56
III- SEÇİLİ ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESİNİN İŞLEYİŞİ.....	59
A- ABD’de Uzlaşma Müessesesi	60
B- Almanya’da Uzlaşma Müessesesi	61
C- Fransa’da Uzlaşma Müessesesi	62
D- İngiltere’de Uzlaşma Müessesesi	64
IV. UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER.....	65
A- Yapısal Yönden Öneriler.....	67
B- Mali Yönden Öneriler.....	70
C- Denetimsel Yönden Öneriler	71
D- İdari Yönden Öneriler	75
E- Hukuki Yönden Öneriler	77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN UZLAŞMA MÜESSESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- ANAYASA YARGISI KAVRAMI ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....	82
A- Anayasa Yargısı Kavramı	83
B- Anayasa Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	84

1- Kuvvetler Ayrılığı Kuramı Bakımından Anayasa Yargısı	84
2- Anayasa Yargısının Gelişimi.....	85
3- Türkiye’ de Anayasa Yargısının Gelişimi	86
II- VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER ..	87
A- Genel İlkeler	88
1- Hukuk Devleti İlkesi.....	88
2- Sosyal Devlet İlkesi	90
3- Verginin Belirliliği İlkesi.....	91
B- Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler	101
1- Vergi Adaleti İlkesi	103
2- Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	124
3- Verginin Kanuniliği İlkesi	126
III-UZLAŞMA MÜESSESİNİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	130
A- Vergide Eşitlik Açısından Değerlendirme	130
B- Eşitlik, Genellik ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Yönünden Uzlaşma Müessesesi.....	132
C- Karşılıklılık İlkesi (Genel Karşılık İlkesi) Açısından Değerlendirme.	136
D- Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme	137
E- Uzlaşma Kurumuna Yönelik Diğer Eleştiriler ve Aksayan Yanlar	144
1- Kuvvetler Ayrılığı İlkesine Aykırı Oluşu	145
2- Uzlaşmanın Devletin Egemenliği İlkesine Etkisi	146
3- Uzlaşma İle Vergi Affı İlişkisi Açısından Değerlendirme	147
4- Vergi Cezasının Caydırıcılık Etkisini Azaltması.....	149
IV. SONUÇ	149
KAYNAKÇA	154

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	Anayasa Mahkemesi
BİMK	Bölge İdare Mahkeme Kararı
Bs	Bası
Çev.	Çeviren
D.	Daire
Dan.	Danıştay
DŞK	Danıştay Kararı
E.	Esas
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
M	Madde
RG	Resmi Gazete
S	Sayfa
ss.	Sayfa Aralığı
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	Uzlaşma Yönetmeliği
Vb	Ve Benzeri
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları	52
Tablo 2: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları.....	53



GİRİŞ

Sosyal devlet anlayışının hâkim olduğu günümüzde, devletin toplum yararına üstlenmiş olduğu görevler artmaktadır. Devletin hali hazırda yapmış olduğu savunma, güvenlik hizmetlerinin yanında, toplumsal adalet ve eşitlik ilkeleri gereği; toplumdaki gelir seviyesi düşük bazı bireyler için gerekli eğitim, sağlık gibi bazı harcamalarını da üstlenmesi gerekmektedir. Devletin temel fonksiyonlarından biri de yapacağı bu kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanmasıdır.

Kamu hizmetlerini yürütmek için devletin gelire ihtiyacı vardır. Tarihi seyir içinde devletin, ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla yaptığı kamu harcamaları artış eğiliminde bulunmaktadır. Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı vergilerdir. 1982 Anayasasında Dördüncü Kısmında Siyasi Hak ve Ödevler bölümünde vergi ödevi düzenlenmiştir. Anayasamızın yetmiş üçüncü maddesinin ilk fıkrasında: *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”*. Devlet ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergilendirme yetkisini kullanır. Vergi alırken, hukuki ve fiili gücünü gösterir. Hukuki cebir ile vergiyi alır. Verginin ödenmesi kişinin rızasına bırakılmamıştır. Vergi mükellef ve sorumluları vergilerini kanunların çizdiği sınırlar içerisinde ödemek zorundadırlar.

Vergi bir vatandaşlık görevidir. Vergi ilişkisinde iki taraf mevcuttur. Bu taraflar hukuki olarak üst konumda bulunan devlet adına vergilendirme yetkisine sahip idare, diğer tarafı ise vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Bu iki taraftan biri olan idare, günden güne artan kamusal ihtiyaçları karşılamak adına daha çok vergi almak isterken; diğer tarafta da vergi mükellefleri kendi ekonomik durumlarını düşünerek daha az vergi ödemeyi yollarını aramaktadırlar. Nihayetinde verginin karşılıksız olması ve hukuki bir cebir altında alınması vatandaşların ekonomik özgürlük alanına müdahale edilmesine sebep olmaktadır. Bu durumda beraberinde vergiye gönüllü uyumu zorlaştırmaktadır. Böylece daha az vergi vermek isteyen mükellef ile daha çok vergi almak isteyen idare çatışacak ve vergisel uyumsuzluklar oluşacaktır.

Bunun yanında vergi algısının gelişmesi, vatandaşlarda vergi bilincinin oluşması, mükelleflerde vergi ahlakının yerleşmesi gibi kavramlar topluma yerleştiği

takdirde mükelleflerin vergilendirmeye karşı bakış açıları değişecek ve vergiye gönüllü uyum sağlanmış olacaktır. Örneğin vergi bilincinin yerleşmiş olduğu bir toplumda, üzerlerine vergi düşen mükellefler bunu zorluk çıkarmadan, kendiliklerinden ödeyeceklerdir. Ayrıca bu ödedikleri vergilerin kendilerine dönüşlerinden de haberdar olacaklardır. Tam tersi durumda vergi bilinci ve ahlakının oluşmadığı toplumlarda, vergi mükellefleri üzerlerine düşen vergileri ödemeyi reddedecek, ödemekten kaçış yolları arayacaklardır. Bu da idarenin fazla mesai yapmasına neden olacak, ek bir iş yükü maliyeti çıkaracaktır. Bunun yanında devlet hazinesi de alacağını belli bir süre elde edemeyecektir. Bu olumsuzlukları yaşamamak adına öncelikle toplumlarda vergi bilinci ve ahlakı oluşturulmalıdır.

Toplumda belli bir düzeyde vergi bilinci sağlansa bile bazı olumsuzluklar devam edecektir. Çünkü; vergi konusu karmaşık bir yapıya sahiptir ve günümüzde bu karmaşıklık artarak devam etmektedir. Bu nedenle, vergi idaresi ile vergi mükellefi vatandaş arasında uyumsuzlukların devam etmesi kaçınılmaz olmaktadır. Vergi konusunun karmaşıklığı yanında, kanun dilinin ağır yapısı da vergi kanunlarının anlaşılmasına engel olmaktadır. Sonuçta dürüst, bilinçli ve vergisini ödemek isteyen mükellefler de, kanunlara yeterince nüfuz edemediklerinden vergi ödevlerini yerine getiremeyeceklerdir. Bu noktada da yine vergisel uyumsuzluklar ortaya çıkmış olacaktır.

Uyumsuzluk neticesinde de hem vergi idaresi ve vergi mahkemeleri hem de vergi mükellefleri bu durumdan maddi ve manevi zarar görmektedir. Nihayetinde haklı taraf ve haksız taraf ortaya çıkarılmaya çalışılmakta ama bu sonuca ulaşmaya değin vergi idaresi ile vergi mükellefleri maddi anlamdaki harcamalarının yanında belli bir zaman dilimi de harcamaktadırlar. Böylece uyumsuzluk taraflarının her ikisinin de benzer menfaatleri ortaya çıkmaktadır.

Ancak oluşan menfaatlerin birleşmesi durumunun genel hukuk kurallarına ve kamu yararına bir aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir. Aksi halde mükellefler arasında adaletsiz bir durum ortaya çıkacak ve idareye karşı güven azalacaktır. Bu da devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olabilecektir.

Vergi hukukunda uzlaşma müessesesi, vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında çıkan uyumsuzluk konusu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve cezalarına yönelik anlaşmaya varmaları ve olası uyumsuzlukları yargı yoluna gitmeden çözüme kavuşturmaları biçiminde işleyen bir sistemdir.

Uzlaşma müessesesi, zamanla günün değişen şartlarına göre gözden geçirilmiş ve değiştirilmiştir. 1963 yılında vergi hukuk sistemimize giren uzlaşma müessesesi, tarhiyat yapıldıktan sonra uygulanmakta iken, 1985 yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma'nın da kabul edilmesiyle geliştirilmiş ve ikili bir yapı içerisinde uygulanmaya devam etmiştir.

Uzlaşma müessesesi günümüzde oldukça sık başvurulanan bir yöntemdir. Aslına bakılırsa uygulamada birçok yararı da bulunmaktadır. Örneğin, mevcut bir uyuşmazlıkta tarafların uzlaşma sistemine başvurması vergisel süreci hızlandıracaktır. Uyuşmazlıklar yargı yoluna nazaran daha kısa sürede çözüme kavuşacak ve hazineye bir an önce kaynak girişi sağlanmış olacaktır. Bununla birlikte yargı yolunun iş yükü hafifleyecek ve bu iş yükünün getireceği personel fazla mesai ücret giderleri de hazineye kalmış olacaktır. Ancak uzlaşma yönteminin bu olumlu sonuçları yanında bazı olumsuz sonuçları da oluşmaktadır. Örneğin A mükellefi dürüst bir mükellef olsun ve vergisini zamanında ödesin. B mükellefi ise vergilerini ödemesin ve sonradan uzlaşma müessesesine başvursun. Uzlaşma görüşmeleri esnasında, uzlaşma komisyonuna verilen fazla yetkiler nedeniyle söz konusu vergi aslında ve de cezasında çok büyük tutarlarda indirimle gidilebilmektedir. Bu durum ise mükellef A ve B arasında çok açık bir adaletsizlik yaratmaktadır. Dürüst olan mükellefler de bunları görerek vergi ödemekten kaçabilecektir. Bunun yanında uzlaşma müessesesinde yapılacak olan indirimler, herhangi bir kanun maddesine de dayandırılmamaktadır. Bu da verginin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Bu anlamda verginin dayandığı bir takım anayasal ilkeler, en başta verginin kanuniliği ve de verginin eşitliği ilkesi iyice kavranmalı ve buna göre uzlaşma müessesesi eksikleri değerlendirilip; bu kurum kanunlaştırılmalıdır. Kanunlaşırken ise tüm yönleri açık ve sade bir dille, herkesçe anlaşılabilir düzeyde belirlenmelidir.

Çalışmanın amacı; Türk Vergi Hukuku'ndaki uzlaşma müessesesini anayasal vergileme ilkeleri kapsamında değerlendirerek bu ilkelerle çelişip çelişmediğini ortaya koymaktır. Bununla birlikte uzlaşma müessesesi faydaları göz önünde bulundurularak, müessesesinin anayasaya uygun bir halde yeni düzenlemelerle uygulamaya devam edilmesine yönelik öneriler sunmaktır.

Bu tez çalışmasının birinci bölümünde uyuşmazlık müessesesinin vergi hukukundaki yerinin daha iyi ifade edilmesi için öncelikle uyuşmazlık kavramı

üzerinde durulmuş vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları ele alınmıştır.

İkinci bölümde, uzlaşma sistemine geniş bir açıdan bakılarak tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma incelenmiştir. Türkiye'deki mevcut uzlaşma müessesesi işleyişi, rakamsal veriler eşliğinde açıklanmış, müessese çeşitli ülke uygulamaları kapsamında da değerlendirilerek, uzlaşma müessesesinin daha etkin ve verimli çalışmasına ilişkin öneriler sunulmuştur.

Üçüncü bölümde ise, Anayasa yargısı kavramı üzerinde durulmuş, vergi kanunlarının bağlı olduğu Anayasa ilkeleri açıklanmış ve uzlaşma müessesesinin Anayasal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılmış, öneriler sunulmuştur.

Özetle; vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından birisi olan uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yapılan bu çalışmada, uzlaşmanın niteliği (mahiyeti), ülkemizdeki tarihsel gelişimi, Anayasanın 73. maddesinin özellikle verginin yasallığı karşısındaki durumu, ülkemizdeki hukuksal uygulaması derinlemesine ele alınarak, uzlaşma müessesesi değerlendirilmiş, uygulamada karşılaşılan sorunlar, eksiklikler, tespit edilerek, uzlaşmanın anayasal vergileme ilkeleri ile çelişip çelişmediği incelenmiş ve bu çelişmelerin giderilmesi için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Uzlaşma kurumunu incelerken vergi hukukuna ait hükümler, konuyla ilgili doktrin Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğler, yargı organlarınca özellikle Danıştay tarafında verilen kararlar, konuyla ilgili yapılan incelemeler ve uluslararası kaynaklar göz önünde tutulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESİNİN İŞLEYİŞİ

Devletler, toplum halinde yaşayan insanların kamusal gereksinimlerini karşılamak için kurulmuş olan kamu müesseseleridir ve bu görevlerini yerine getirip çeşitli faaliyetlerde bulunabilmek için aynen özel firmalar gibi kaynak temin etmek ve kullanmak zorundadırlar (Aksoy, 1993: s.1). Devletlerin toplumun gereksinimlerini karşılayabilmek ve kamusal hizmetleri sunabilmek vermek adına, temin edecekleri en önemli kaynaklar; egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergilerden meydana gelmektedir.

Vergiler günlük hayatta bu kadar etkin rol oynarken, vergi alacaklısı devlet ile vergi ödevlisi mükellefler zaman zaman karşı karşıya getirmekte ve aralarında uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Hukuk devleti ilkesi gereği vergi, belirli kanunlar çerçevesinde, belirli kurallara göre toplanmaktadır. Günümüzde vergi kanunlarının sayısının giderek artması, günün ekonomik ve sosyal koşullarına göre şekillendirilerek sürekli olarak değiştirilmesinden dolayı, vergi mükellefleri üzerinde ağır bir vergi yüküne sebebiyet vermekte ve vergi uyuşmazlıklarının doğmasına neden olmaktadır. Aşağıda başlıklar halinde uyuşmazlık kavramı ve idari çözüm yolları açıklanacaktır.

I- UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Toplum halinde yaşayan insanlar, birbirleriyle ya da kurumlarla birtakım ilişkiler kurmaktadır. Bu ilişkilerin hukuki nitelikli olanlarına hukuki ilişkiler denilmektedir. Hukuki ilişkiler hukuki kurullarla kişilere birtakım görevler yüklerken birtakım haklarda tanımaktadır.

Sosyal ilişkiler her zaman hukuk kuralları çerçevesinde gelişmeyip, bazı zamanlarda bu kurallara aykırı davranıldığı görülmektedir. Böyle zamanlarda bazı anlaşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu anlaşmazlıklar taraflar arasında çözülemediği anda uyuşmazlık şekline dönüşmekte ve tarafların dışında hakem ya da hâkim tarafından çözümlenmesi zorunluluğu doğmaktadır.

Sosyal hukuk devleti olmanın devlete yüklediği birtakım nitelikler bulunmaktadır. Sosyal hukuk devletinde bireyler, bazı hak ve güvencelere sahibi olmanın yanı sıra, bazı ödev ve sorumlulukların da yüklenicisi olmaktadır. Bu anlamda bireyler, devlete karşı sahip oldukları haklar yanında bazı ödev ve sorumlulukları yapmak ve kendinden belli ödünler vermek zorundadır. Anayasa'nın *siyasi haklar ve ödevleri* kısmı dördüncü bölümünde olmasına karşın, aynı zamanda sosyal ve iktisadi özellikteki *vergi görevi* bu türden bir fedakârlık oluşturmaktadır (Aliefendioğlu, 1979: 136).

Sosyal hukuk devleti anlayışının egemen olduğu günümüzde kamu ekonomisinin sınırları epeyce genişlemiştir. Bunun yanında kamunun yaptığı hizmetler ve buna bağlı olarak da kamu harcamaları artmıştır. Kamu harcamalarının çoğalması ile de devletin bu harcamaları finanse etmesi güçleşmiştir. Kamu harcamaları finansmanında ise en etkili araç vergilerdir. Vergi, kamu ekonomisinin yerine getirmekle görevli olduğu yegâne amaçların bilhassa iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi ve mali ihtiyaçların karşılanması için devletin egemenlik gücüne dayanarak cebri olarak ve çıkar beklemezsizin kamu tüzel kişileri tarafından diğer ekonomik birimlere dayatılan ödemelerdir (Çelebi vd., 2012: 126).

Devlet, verdiği kamu hizmetlerini yapabilmesi için, vergilendirme yetkisini güç kabul ederek kişi ve kurumların mali imkânları veya kamu hizmetlerinden yararlanmalarına bağlı olarak kamu yükümlülüğü (vergi) getirmektedir. Diğer taraftan, vergi mükelleflerine kendileri hakkında yapılan vergilendirme işlemlerine karşı idareye ve vergi yargı yoluna başvuru hakkı tanınmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesi gereği, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Bu hüküm, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ile birlikte, bireylerin mali güçlerine göre vergi ödemeleri kuralının kabul edildiği anlamına gelmektedir. Böylece mali gücü olan herkese devlet lehine yükümlülük getirilirken aynı maddenin üçüncü fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" ifadesi gereği de vergilendirme yetkisi olan devlet ve onun karşısında bireylere de hukuki bir güvence vermektedir (Aliefendioğlu, 1979: 136).

Kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla başvuru yapılan vergilerin konulması ve toplanması nedeniyle devlet ile bireyler arasında bir ilişki doğmaktadır. Bu ilişkiye kamu hukuku ilişkisi de denilebilir. Devlet veya kendisine devlet tarafından

vergilendirme yetkisi verilmiş idare ile kişiler arasındaki vergilendirilmeden doğan ilişkiye vergi hukuku ilişkisi denilmektedir (Çağan ve diğerleri, 2016: 71; Karakoç, 2014: 202). Vergi hukuku ilişkisi, vergi borcu ilişkisi veya vergi ödevi ilişkisi şeklinde somutlaşmaktadır. Vergi borcu ilişkisi vergi hukukunun malvarlığı ile ilgili hak ve ödevlere ilişkin kısmını ifade etmektedir. Vergi hukuku ilişkisi ve buna bağlı olarak vergi borcu ilişkisinin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunun amacı, devletin akçalı ilişkilerinin önemli bir bölümünü kapsayan vergilendirme işlemlerinin belli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamaktır (Kumrulu, 1989: 1).

Vergi ödevi, hem maddi hem de şekli boyuta ilişkin olarak iki şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Bir vergi borcunun ödenmesi için maddi boyutu iken bu ödevle ilgili şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi ise işin şekli boyutudur. Geniş anlamda vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişiyi ifade etmektedir (Çağan ve diğerleri, 2016: 71; Karakoç, 2014: 203). Böylece vergi ödevlisi deyişi, başta vergi mükellefi olmakla birlikte, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı olmak üzere, vergi ödevi ilişkisine taraf olan kişileri kapsamaktadır.

Uyuşmazlık iki ya da daha fazla tarafın bir konuda ihtilaf yaşaması, anlaşamaması halidir. Vergi uyuşmazlığı ise; vergi yükümlüsü kişiler, verginin ödenmesinden sorumlu olan kişiler veya cezadan sorumlu şeklinde taraflar ile vergi idaresi arasında vergisel anlamdaki işleyişten bazen ortaya çıkan fikir ve uygulama farklılıklarıdır (Armağan, 2009: 201).

Vergi uyuşmazlığının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bayraklı, 2009: 4):

1-) İki taraf vardır. Bu taraflardan biri hiyerarşik olarak üst tarafta bulunan devlet organları taraflardan diğeri ise hiyerarşik olarak daha alt konumda olan mükellefler veya vergi sorumlusu bulunur,

2-) Vergi ve benzeri mali yükümlülükler uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır,

3-) Vergi uyuşmazlığındaki sebep, kanunlara bakıldığında birbiri ile denk düşmeyen fikir ayrılıkları olabileceği gibi kanunların anlaşılmasından kaynaklı anlaşmazlıklar da olabilmektedir.

4-) Uyuşmazlık, hukuk kurallarına aykırı davranmaktır.

A- Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı

Vergisel anlamdaki uyuşmazlıklar vergilendirme aşamaları olan tarh, tahakkuk, tahsil anlarında oluşmaktadır. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda belirlenmiş belli kıstaslar itibari ile belirlenip matrah diliminin tespit edilmesi, üzerinden vergi dairesi tarafından alınacak olan verginin miktar olarak hesaplanması biçiminde tanımlanmıştır (Baykara, 2006: 296; VUK md. 20).

Vergi idaresi ve vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ilişkisinde oluşan uyuşmazlıklar verginin tarh edilmesi sırasında veya tahsil edilmesi esnasındaki işlemlerden veya ceza kesme işlemlerinden oluşmaktadır.

Tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar; verginin tarh aşamasında ve ya ceza kesme sırasında oluşan hesap yanlışlıkları ya da vergilendirme yanlışlıkları ile bunların muhatap olan kişiye bildirilmesi konusunda oluşmaktadır.

Tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise; tahakkuk eden vergiye yahut önlem amaçlı tahakkuk ettirilen vergiye dayanan haciz işleminde, teminat istenmesi, ödemenin emredilmesi, haciz işlemi ile malların paraya dönüştürülmesi, erteleme ve silinme taleplerinin ret olması durumunda oluşmaktadır (Karakoç, 2017: 36).

Mükellefiyete dair çıkan uyuşmazlıklar ise, genelde mükellefin şahsında hatalar meydana gelmesidir şeklinde algılanır. Ancak bunun yanı sıra verginin matrahını belirlenmesi, verginin miktar olarak tespitinde, muafiyet ve istisnalarda meydana gelen hatalar da mükellefiyete dair çıkan uyuşmazlıklar arasında sayılabilir. Ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi suçlarına ait uyuşmazlıklardır.

B- Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Genel olarak uyuşmazlık kavramında iki taraf olduğu gibi vergisel anlamdaki uyuşmazlıkta da davacı ve davalı olarak iki taraf mevcuttur. Vergi uyuşmazlığında taraf olabilecekler Vergi Usul Kanununun (VUK) “*Vergi Davaları*” kısmında

“Vergi Mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar” başlığı altında sayılmıştır.

Buna göre;

“bu taraflardan davacı pozisyonunda olanlar, talepleri vergi dairesi müdürlüğü/vergi dairesi başkanı, Gelir İdaresi veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmeyen, adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan uyumsuzluğun edilgen süjesi olan mükellefler; davalı pozisyonunda ise yukarıda sayılan vergi dairesi müdürlüğü/ vergi dairesi başkanlığı, Gelir İdaresi veya Hazine ve Maliye Bakanlığı’dır” (Kütükçü, 2014: 3).

Vergi uyumsuzluğunda taraflardan biri olan vergi yükümlüsü yerine, yükümlü adına sorumlu tutulan vergi sorumlusu da olabilir.

II- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Sosyal devlet özelliği hâkim olan günümüz devletlerinin temel görevi vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılamaktır. Giderek artan nüfus ile birlikte ihtiyaçlar da artmaktadır ve devlet finansman sorunu yaşamaktadır. Devletin bu finansman sorununu gidermesi için gelir kaynağına ihtiyacı vardır. Bu açıdan düşünüldüğünde önemli bir yere sahip olan gelir kaynağı vergilerdir. Vergilendirme taraflarından olan vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellefin çıkarları her zaman çelişmektedir. Şöyle ki devletin temel amacı kamu ihtiyaçları doğrultusunda her zaman gelirlerini arttırmakken, mükellef ise kendi cebini düşündüğünden sürekli daha az miktarda vergi ödemek istemektedir. Böylece vergi idaresi gelirini arttırmak için birtakım yeni vergiler ortaya koyar veya mevcut vergilerde vergi oranları ile oynamak suretiyle birtakım düzenlemeler getirmektedir.

Mükellefler, kanun boşluklarından istifade ederek kendilerine tanınan her türlü avantajdan yararlanmak istemektedirler. Böylece idare ve mükellef çıkarlarının birbiri ile çatışmasıyla vergi uyumsuzlukları meydana gelmektedir.

Vergi kanunlarının uygulamaya geçişinde, sürekli anlaşmazlığa düşen taraflardan vergi mükellefinde vergi bilinci oluşmamaktadır. Vergi bilinci olmayan mükellef ise sürekli vergiden kaçınmak isteyerek kayıp ve kaçak yollarını arayacaktır. İşte bu sebeple uyumsuzlukların oluşmasının önüne geçilmesi ya da en kısa zamanda çözüme kavuşması vergi bilinci ile de bağlıdır (Candan, 2008: 231).

Vergi uyuşmazlığı ortaya çıktıktan sonra karşılıklı taraflar olan idare ve mükellef bu uyuşmazlığı ortadan kaldırmak için harekete geçeceklerdir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşması ise iki yolla mümkün olmaktadır. Mükellefler ya idari aşamada çözüm yollarını kullanacaklardır ya da yargı organlarına başvurarak yargı aşamasında çözüme kavuşturacaklardır.

Ülkemizde, mükellefler bu çözüm yollarından dilediklerini seçmekte özgürdürler. Ancak uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulması hem devlete hem de mükellefe birçok avantaj sağlamaktadır. Örneğin devlet tarafından bakılırsa uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşması, hazineye kısa sürede para girişini sağlarken, devleti dosya masrafı ve fazla mesai ücretinden kurtarmaktadır. Diğer taraf olan mükelleflerin ise indirim oranları sayesinde kendi bütçelerinde daha fazla para kalmaktadır. Ayrıca barışçıl çözüm yolları sayesinde idare ve mükellef ilişkilerini de güçlendirmiş olacaktır.

Aşağıda da yargısal ve idari çözüm yollarının genel olarak açıklamasına yer verilmiştir.

A- Yargısal Çözüm Yolları

Vergi dairesi ile vergi mükellefleri taraflarında oluşan anlaşmazlıklar, her zaman taraflar arasında anlaşma yolu ile çözümlenmemektedir. Bu durumda, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlığın taraflar harici bir kişi yahut yetkili bir makamca çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, uyuşmazlık taraflarının kendi aralarında halledebilecekleri bir anlaşmazlıktan çıkan ve mevcut taraflar dışında objektif ve yetkili bir makamca çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar için yargı yoluyla çözüm üretecek makamların kabul edilmesi gerekmektedir. Mevcut bu durum, bir hukuk devleti oluşunun temel yapı unsurları arasındaki idarenin bütün fiil ve işleminin yargı denetimine tabi olması ilkesinin bir sonucudur (RG: 25.5.1976, E.1976/1, K.1976/28).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari başvuru yollarından farklı olarak yargı yoluna başvurmak suretiyle de uyuşmazlığın çözümlenmesi mümkündür. 1982 Anayasası döneminde vergi yargılaması konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde “2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve

Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)” uygulamaya konulmuştur.

Yürütme organının vergiler alanında yürürlüğe koyduğu objektif düzenleyici işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetlenmesi, vergi yargısının görev alanına girmektedir. Vergi mahkemesi, kanuna aykırı düzenlemeleri uygulamayacağı gibi, duruma göre, iptal etme yetkisine sahiptir.

Türk hukukunda vergi uyuşmazlıkları, 18.6.2014 tarih ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG: 28.06.2014: 29044) ile idari/vergi yargısında köklü değişiklikle üç mercili ve üç dereceli olarak düzenlenmiş olan vergi yargısı organları tarafından çözümlenmektedir. Buna göre, Bölge İdare Mahkemeleri ortadan kalkarak; bir kısmı İstinaf Mahkemesi olarak yapılandırılmış ve 20 Temmuz 2016 tarihi itibarıyla göreve başlamış; vergi yargısı üç mercili ve iki dereceli olmaktan çıkarılarak üç mercili üç dereceli hale getirilmiştir. Bu yapılandırmadan sonra, Bölge İdare Mahkemeleri ismi değişerek istinaf mercii olarak görev yapmaktadır. İstinaf kanun yolu denetiminin uygulanmaya başlamasından sonra kararın düzeltilmesi kanun yolu yürürlükten kalkmaktadır. Ancak, geçiş döneminde belli bir süre, bu kanun yolu denetimi devam edecektir (Karakoç, 2017: 42).

Vergi mahkemeleri, vergisel anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında ilk başvurulacak mahkeme şeklinde görev almaktadırlar (BİMK m.6-7, RG: 20.01.1982, S.17580). Ayrıca, Danıştay’ın da ilk derece mahkemesi olarak görev aldığı bazı istisnai vergi uyuşmazlıkları da bulunmaktadır (DŞK. RG: 20.01.1982, S.17580). Kural olarak vergi mahkemeleri kurul halinde görev yapmakta ve karar vermektedir (BİMK. m.6). Bu durumun da istisnası bulunmakta ve bazı davalarda tek hâkim ile de dava görülmektedir (BİMK. m.7). Vergi mahkemelerinden çıkan sonuçlara itiraz olarak bir üst merci olan istinaf mahkemelerine başvurma hakkı vardır. Ancak burada bir sınırlama belirtilmiştir. Buna göre vergi mahkemesinin konusu beş bin Türk lirasını geçen dava kararlarına dair bir üst mahkeme olan istinaf mahkemesine başvuru yolu açıktır. Konusu dört bin dört yüz lirayı geçmeyen vergi mahkemesinin kararları ise kesindir ve itiraz edilemez (İYUK. RG:20.01.1982, S.17580). İstinaf incelemeleri ise Bölge İdare Mahkemeleri tarafından yapılmaktadır.

Danıştay dava dairelerinin verdikleri son kararları ile Bölge İdare Mahkemelerinin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 46’ncı maddesinde listelenen davalar ile ilgili verdikleri kararların, diğer bazı kanunlarda aksi bir bilgi bulunsa bile

Danıştay'da, kararın ilgiliye bildiriminden sayılarak otuz gün içinde temyiz edilmesine olanak vardır. Ama belirtmek gerekir ki dava konusu miktar olarak yüz bin lirayı aşmıyorsa temyiz yoluna gitmek mümkün değildir (İYUK. m.46/b). Temyiz incelemesi Danıştay tarafından yapılmaktadır. Danıştay, temyiz incelemesinde kararı görev, yetki ve usul kurallarına uyararak hukuka uygunluk açısından inceleyebilirken (İYUK m.49), Bölge İdare Mahkemesi, istinaf incelemesinde şekli denetimin yanı sıra gerek olursa inceleme ve soruşturmayı yaparak konunun esasına yönelik karar verebilmektedir (İYUK. m.45.).

Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi şartları ve iş kapasitesi dâhilinde ayrıştırılarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulup ve yargı çevreleri belirlenmektedir. Tüm bu sayılan mahkemelerin oluşturulması ve de yargı çevrelerinin belirtilmesinde, İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret ve Gümrük Bakanlıklarının fikirlerinin alınması gerekmektedir. Yine bu mahkemelerin ortadan kaldırılmasına dair bir karar ya da herhangi bir değişiklik söz konusu olduğunda İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret ve Gümrük Bakanlıklarının fikirleri doğrultusunda, Adalet Bakanlığının teklifi dâhilinde Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilmektedir. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri konusundaki kararların Resmi Gazetede yayınlanması zorunludur (Karakoç, 2017: 156).

B- Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergisel anlamdaki uyuşmazlıkların idare tarafında çözümü uyuşmazlık tarafları olan vergi idaresi ile mükelleflerin karşılıklı olarak masaya oturup söz konusu uyuşmazlık ile ilgili diyalog geliştirmesi ile çözümlenmesidir. Bu yola barışçıl yollar da denilmektedir. Başka bir anlatımla mükellef ile idarenin idari denetim kuralları doğrultusunda uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasıdır. Karşılıklı konuşma fırsatı bulan taraflar kısa sürede ve olabildiğince az masrafla sorunu çözmüş olmaktadır.

Bu yollara barışçıl yollar denilmesinin nedeni ise, söz konusu uyuşmazlığın herhangi bir yargı organına taşınmaksızın idare ile mükellef arasında anlaşmak suretiyle ortadan kaldırılmasıdır. Diğer bir anlatımla, bu yol ile idare ile vergi mükellefi arasındaki anlaşmazlık sadece anlaşmazlık olarak kalmakta herhangi bir

uyuşmazlık mevzusu oluşturulmadan taraflar arasında çözümlenmektedir (Çağın ve diğeri, 2016: 169-170).

Bu yollara başvuru ile birlikte yargı organının üzerindeki iş yükü bir nebze hafiflemiş olacaktır. Ayrıca uyuşmazlıklar çok daha hızlı bir şekilde sonuca ulaşmış olmaktadır. Bunun yanı sıra devlet, dosya masrafı ve fazla mesai ücreti gibi külfetlerden kurtulmuş olacaktır. Vergi mükellefi açısından bakıldığında ise kişilerin faaliyeti aksamamış olacak, böylece devlet ile ilişkileri düzene girecektir. Bunun yanında devlet, faaliyetler devam ettiği için yine vergi geliri elde etmiş olacaktır.

Ülkemizde idari yollarla uyuşmazlıkların çözümünde şu iki özellik dikkat çekmektedir:

Birincisi idari yollara başvurulması zorunlu kılınmamaktadır. Duruma göre idari yollar denendikten sonra yargısal yollar da denenebilir. Barışçıl yollar ile üzerinde anlaşma sağlanamayan yahut bu çözüm yollarına başvurulmadan yargısal olarak bir anlaşmazlık şekline getirilmiş uyuşmazlıklar ise yargısal açıdan çözümlenerek vergi yargısının yetki alanına girmektedir. Bu aşamada ise vergi davası açmak, kanun yollarına gitmek şeklinde anlaşmazlık bir çözümlenmeye çalışılır (Çağın ve diğeri, 2016: 170).

Sonuç itibariyle uyuşmazlık doğduktan sonra ilk olarak barışçıl yollar ile uyuşmazlık giderilmeye çalışılacaktır. Tabi bu süreçte uyuşmazlık tarafları vergi mükellefleri ile idare karşılıklı oturarak bir pazarlık ortamı doğuracaktır. Ancak unutulmamalıdır ki bu süreçte idarenin üstünlüğü söz konusu değildir (Yılmaz, 1980: 5).

İkinci aşamada ise, barışçıl anlamdaki idari aşamadaki yolların aksine yargısal anlamda uyuşmazlıkların çözümünde tarafların aralarındaki anlaşmazlık yargı merciince karara bağlanır ve kesin bir şekilde ortadan kalkar.

Yargı yoluna başvurulduğunda yargısal çözüm yolları bir taraftan mevcut anlaşmazlığı yok ederken bir yandan da hukuk devleti ilkesi gereği idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluğu sağlayıp, denetleme mekanizması görevini görmektedir. Vergi yargısı bu asıl görevlerinin yanında mevcut davalar esnasında verdiği kararlarda, yüksek mahkemenin kurduğu cümleler doğrultusunda içtihat oluşturarak vergi hukukunun gelişmesinde de fayda etmektedir (Çağın ve diğeri, 2016: 185).

Türk Vergi Hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünü sağlayan kurumlar düşünüldüğünde ilk akla gelen uzlaşma ve hata düzeltme yolları

olmaktadır. Bu yöntemler haricinde, cezalarda indirim gitmek suretiyle ile pişmanlık ve ıslah kurumları da, vergi uyuşmazlıklarının idarece çözümünde kullanılan yöntemlerdendir. Uzlaşma ile hata düzeltme yolları kanundaki şekliyle, hem vergi aslındaki anlaşmazlıklarda hem buna yönelik cezalarında anlaşmazlıkların çözümünde gidilebilecek yollardır. Cezalarda indirim ise sadece tarh ve tahakkuk esnasında uygulanabilmektedir. Bu yol vergi cezalarının bir kısmını ortadan kaldırmak suretiyle barışçıl yollar arasında sayılabilmektedir. Pişmanlık ve ıslah ise, asıl olarak kişi beyanına dayalı vergi cezalarının kesilmesine ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçların takibine engellemek adına hem vergi cezalarına dayanan uyuşmazlıkları doğrudan, hem de vergi aslına dayalı uyuşmazlıkların dolaylı yoldan ortaya çıkmasına engel olmak gibi bir işleve sahiptir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, uzlaşma müessesinin hem tarhiyat öncesi, hem sonrasında üstelik vergi aslı ile bazı vergi cezalarını kapsamıdır. Vergi hatalarında düzeltme ise tarh ve tahsil esnasında vergi aslı ve vergi cezasına yönelik yapılmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ise yalnızca tarh öncesinde uygulanabilmesi ve bazı vergi cezalarından tamamen kurtulmaya olanak sağlarken; cezalarda indirimin ise, tarh esnasında ve bazı vergi cezalarından kısmen kurtulmayı sağlamasıdır (Karakoç, 2014: 40).

Aşağıda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olan pişmanlık ve ıslah, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim hakkında kısaca bilgi verildikten sonra diğer çözüm yolu olan uzlaşma detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

1- Vergi Hatalarının Düzeltmesi

VUK'nun 116. ve 126. maddelerinde vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümlenmesi yöntemlerinden biri olan vergi hatalarının düzeltilmesi hakkında düzenleme yapılmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenme yöntemlerinden biri olan düzeltmenin olabilmesi için bariz bir vergi hatasının olması şarttır. Vergi hataları, mükellefin idareye müracaat etmesi şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, idare tarafından da fark edilerek düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Hatayı fark eden mükellef, yazılı olarak başvurarak hatanın düzeltilmesini isteyebilir. Düzeltme işlemi, tereddüde yer olmayan, apaçık ve bariz belli vergi hataları için vergi

idaresince re 'sen de yapılabilir. Böylece, mükellefin düzeltmeye karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır (Bilici, 2011: 120).

Vergide hataların düzeltilmesi yöntemi ile hem vergi borcunun aslı, hem de vergi cezası (VUK. M. 37) kısmen veya tamamen ortadan kalkmış olmaktadır. Vergi hatalarının düzeltme yolunun vergi hukukumuzda mühim bir görevi daha bulunmaktadır. Bu da şöyle açıklanabilir; uyuşmazlıklar daha kısa zamanda ve yargı aşamasına gelmeden önce idarece çözüme kavuşmuş olmaktadır. Vergi uygulamaları esnasında bazen yanlış anlaşılmalarda olmakta, sorunlar çıkmaktadır. Bu tür yanlışlıklar vergi mükellefleri tarafından olabileceği gibi vergi dairesince de yapılabilmektedir. Normal şartlar altında mükellefler kendi bildirdikleri matrahlar ile bu matrahlar üstünden tarh edilmiş vergilere karşı hiçbir şekilde dava açamamaktadırlar ama kanun koyucu vergi hataları kısmında bir istisna getirmiştir (Kırbaş, 2006: 176; VUK. M.378/2).

Düzeltilme ile ilgili başvurularda yargı yoluna gidilebilmesi mümkündür. Böylece düzeltme idari bir kontrol metodu olarak görülmekte, kanuna göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kişilere sunulan artı güvence olarak nitelendirilmesi yanlış olamayacaktır (Ufuk, 2001: 107).

2- Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yolu

Vergi hukukunda, VUK ile 376. maddede cezalarda indirim kurumu açıklanmıştır. Buna göre herhangi bir konudan ötürü ceza kesilen mükellefin, bu cezaya itiraz etmeden ve yargı aşamasına taşımadan, cezayı kabullenerek ödemesi halinde niyetlerinin iyi olduğu gerekçesi ile bu iyi niyetlerinde dolayı idare vergi cezalarında, belirli şartlar dâhilinde indirimle gidilmesini öngörmüştür. VUK 'nun 376. maddesi ile vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki olası anlaşmazlıkların, yargı yoluna gitmeden, kanunda sınırları çizilen şartlar dâhilinde çözüme kavuşturulması amaçlanmıştır (Pehlivan, 2005: 1).

Vergilendirmede, vergi mükellef veya sorumluları kimi zaman yanlışlıkla kimi zaman da bilgisizlik yüzünden vergi zıyana sebep olmaktadır. Kasıtlı olarak vergi zıyana sebep veren vergi mükellefleri yahut vergi sorumlularına nazaran oldukça az vergi cezası verilmesini sağlama sebebiyle vergi sistemimize giren cezada indirim müessesesinin bir diğer amacı da vergi uyuşmazlıklarını daha başlangıç aşamasında çözümlenektir. Vergilendirmede amaç cezalandırma değil, verginin

kendisini zamanında ve tam olarak tahsil etmektir. Yargıya götürülen vergi uyuşmazlıkları uzun zaman sonra çözümlenebilmektedir. Bu nedenle vergi suç ve cezaları çözümlenebilmek için uzun süre beklemekte, değişen ekonomik koşullar veya şiddetli enflasyon dönemlerinde değer kaybetmelerine sebep olmakta ayrıca kamu hizmetlerinin de zamanında yapılmasını önlemektedir.

3- Pişmanlık ve İslah

Vergi hukukumuzda, vergi anlaşmazlıklarının yargı yoluna intikal ettirilmeden, idare tarafından sorunun ortadan kaldırılmasına fırsat tanıyan kurumlardan biri de pişmanlık ve ıslah müessesesidir.

VUK'un 371. maddesinde açıklanan pişmanlık ve ıslah müessesesi; mükelleflerin bizzat kendi ağızları ile bildirdikleri vergilerde, kişilerin vergi zıyaı cezasına sebebiyet verecek yasalara uygun olmayan fiillerini yetkili mercilere kendiliğinden dilekçe ile haber vermesidir.

Kanunlara uygunsuz fiillerin cezalandırılması ceza kanununda temel ilkedir. Ama cezaların diğer bir sebebi de, bireyleri ıslah edip topluma geri katmaktır. Vergi hukukumuzda ise bu görüş benimsendiğinden pişmanlık müessesesi de kendine bir yer bulmuştur (Edizdoğan, 1986: 125-126).

Vergi idaresi tarafından denetimler sonucunda, hiç beyan edilmemiş bir matrah tespit edilirse, belirlenen matrah üstünden normal vergisinin yanında bir de cezalı vergi tarhiyatı yapılmak sureti ile vergi cezası da alınmaktadır. Bu gibi durumlarda alınan vergi ile alınan ceza uyuşmazlığa konu olarak yargıya aşamasına götürülebilmektedir. VUK'nun 371. maddesinde açıklanan 'Pişmanlık ve İslah' müessesesi ile vergi dairesi ve vergi mükellefleri aralarında oluşabilecek anlaşmazlıkların belirli şartlar dâhilinde idari yollarla çözüme kavuşturulması öngörülmüştür.

Bununla birlikte pişmanlık ve ıslah, vergi mükelleflerine içlerinde bulunduğu durumu iyileştirme imkânı tanımaktadır. Pişmanlığın bir 'faal nedamet', suçu işleyen kişinin bu durumdan rahatsız olup mevcut durumu telefi etmeye çalıştığı durum, durumu şeklinde nitelendirilebilir (Dönmez, 1994: 77).

Pişmanlık durumu halinde aşağıdaki şartlar da mevcut ise vergi zıyaı cezası kesilmez (Pehlivan, 2005: 114-115).

Pişmanlıktan yararlanmanın şartları şunlardır:

1. Kişinin kendisi hakkında söz konusu bir ihbar olmaksızın kendisinin idareye haber vermiş olması,
2. Yine kişinin pişmanlık ile dilekçesini idareye teslim etmeden önce hakkında herhangi bir inceleme dosyasının olmaması,
3. Daha önce verilmeyen beyannamenin, pişmanlık dilekçesinin verilmesi halinde on beş gün süre dâhilinde beyannamesinin de verilmesi,
4. Ya da beyanname verilmiş fakat eksik bilgi yahut yanlış bilgi olmuşsa, yine pişmanlık dilekçesi verildiği tarihi takiben on beş gün zaman zarfında doğru beyannamenin verilmiş olması,
5. Yine kişilerce daha sonra haber verilen ve yine ödemesi geçmiş vergilerin, gecikme zamlarının da pişmanlık dilekçesinin idareye ulaştırılmasından itibaren on beş gün süre zarfında ödenmesi (Çavuş, 2000: 183).

Pişmanlık müessesinin en mühim sonucu, vergide herhangi bir suç unsurunun olmadığını kanıtlamasıdır. Söz konusu kurum uygulamada bolca uygulanan bir yöntemdir. Bilhassa bildirimlerini bazı nedenlerle zamanında vermeyenlerin, cezalardan kurtulmak adına öncelikli olarak başvurdukları yoldur (Pehlivan, 2005: 114-115).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vatandaşlar kanunların katı kuralları karşısında güçsüz kalmamakla birlikte hoşgörülü davranış ile mükellef idare yakınlaşmasını sağlamakta ve vergi bilincinin oluşmasına yardımcı olmaktadır.

4- Uzlaşma Yolu İle Uyuşmazlıkların Çözümü

Uzlaşma müessesesi 205 sayılı kanun ile vergi sistemimize dâhil olmuş, VUK' un 376. maddesinde vergi cezaları kısmında yer almakla birlikte vergi kanunlarına 1963 yılında girmiştir (Türkkot, 2005: 1).

Uzlaşma, kelime anlamı itibariyle, kişilerin aralarında oluşabilecek olumsuzlukları kanuni zemine bağlı kalarak çözmelerini sağlayacak önemli kurumların başında gelmektedir. Şahısların karşılıklı olarak kendilerini haklı gördükleri alanlardan vazgeçmelerini uzlaşma müessesesi sağlamakta ve tanımlamaktadır (Candan, 2006: 260).

Uzlaşma müessesesi, 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek 1. ile 12. Maddeleri ile açıklanmıştır. Uzlaşmaya, vergi zıyana sebep veren fiiller mevcudiyetinde başvurabilmektedir. Usulsüzlük suçları hakkında ise, uzlaşma

mümkün olmamaktadır (Bilici, 2011: 111). Bu müessese ile mali idareyle mükellefler arasındaki anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarını, mali yargıya başvurmadan çözümleyerek bürokratik işlemleri azaltmak ve kamu alacağının çok daha kısa sürede tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır (Bahar, 1999: 161).

Vergi Hukuku'nda tanımlanan uzlaşma, vergi mükellefi veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında oluşan birtakım uyuşmazlıkların, idari aşamada barışçıl yollarla hukuki zemine taşınmadan tarafların anlaşması ile sona eren bir durum olarak bilinmektedir (Pehlivan, 2003: 123).

Uzlaşma müessesesi, vergi mükellefi ya da ceza muhatabına, bazı durumlarda uyuşmazlığı çözümlenmek amacıyla yargı mercilerinden önce başvurulabileceği bir ikna ve pazarlık müessesesi olarak görülmektedir (Oto, 1996: 69). Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında oluşabilecek anlaşmazlıkların, yargısal yola başvurulmadan önce taraflarca oturulup görüşülerek giderilmesidir. Ortaya çıkabilecek vergi ya da ceza miktarı ile ilgili taraflar arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın ortadan kaldırılması, Vergi Hukukunda uzlaşma müessesesi olarak açıklanabilir (Demirci, 2005: 154).

Kişiler, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş vergiler ve bunlara yönelik vergi zıya cezalarının, kanun kurallarının yeterince kavranamamasından veya VUK 369. maddesindeki yanılmadan kaynaklı veya VUK'nun 116., 117. ve 118. maddelerinde sayılan vergi hataları ve bunlar haricindeki bütün maddi hata tespitinde, idare bu kısımda bulunan kurallar dâhilinde mükellef ile uzlaşabilmektedir (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 77).

Vergi hukukumuzda uzlaşma müessesinin önemi büyüktür. Çünkü anlaşmazlıkların büyük kısmı uzlaşma kurumu ile çözüme kavuşmaktadır. Bununla birlikte hem mükelleflerin hem de idarenin karlı çıktığı gözlenmektedir.

Vergi mükellefi, uzlaşma yolunu seçmekle ödeyeceği verginin, cezanın ve gecikme zammının bir kısmından kurtulmakta, ayrıca dava açması halinde söz konusu olacak dava masrafları ile zaman kaybından ve müşavirlik veya avukat masrafından sıyrılmış olacaktır.

Vergi idaresi kazancı ise, alacağı vergi ve cezayı belki hiç alamayacakken olabilecek en hızlı şekilde kısmen de olsa almış olmaktadır. Ayrıca uyuşmazlık sona ermekte, dava olamadığı için emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin yapılmasından kurtulmuş olmaktadır (Ufuk, 2002: 103).

Uzlaşmanın sağlanmasında istenilen asıl amaç, uzlaşma ile uyuşmazlıkların kolayca giderilip vergi alacağının hazineye giriş süresinin hızlandırılmasıdır (Öncel, 2007: 170). Uzlaşma kurumuna yönelik açıklamalar, Vergi Usul Kanununa, 1963 yılında 205 sayılı kanun ile girmiştir. Zaman geçtikçe uygulamada, birtakım değişikliklere gidilmiştir. 1985 yılında uzlaşma kurumuna yönelik 3239 sayılı kanun ile önemli sayılabilecek bir değişiklik getirilerek o güne değin yalnızca tarh edilmiş vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşmanın, söz konusu tarhiyatın gerçekleşmediği vergi ve cezalar içinde olabilmesi olanağı getirilmiştir. Günümüzde de tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uzlaşma türü mevcuttur (İşbilir, 2008: 70).

III- UZLAŞMA MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasındaki kanunların anlaşılabilmesi veya eksik yorumlanması sonucunda meydana gelen uyuşmazlıkların, yargı yoluna gitmeden karşılıklı iki taraf arasında görüşülerek çözümlenmesidir. Taraflar beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmek suretiyle, belirli vergi ve ceza miktarları üzerinde anlaşıp bunları kesinleştirmektedir (Çağan ve diğerleri, 1999: 171). Bu noktada uzlaşmanın bir “sözleşme” olduğu kabul edilmektedir (Gerçek, 2006: 125). Zira sözleşme; iki ya da daha fazla kişinin hukuki bir ilişki kurmak veya kurulu bir hukuki ilişkiyi değiştirmek ya da ortadan kaldırmak için birbirlerine yönelik ve birbiri ile uyumlu kendi görüşlerini paylaşmaları suretiyle oluşturdukları hukuksal işlemlerdir (Aliefendioğlu, 1996: 43).

Uzlaşmada, bir tarafta vergi idaresi veya onu temsilen uzlaşma komisyonu, diğer tarafta ise mükellef/vergi sorumlusu yer almakta ve bu iki tarafın, yaptıkları görüşmeler neticesinde, uyuşmazlığın çözümüne ilişkin olarak birbirlerine uygun irade beyanlarını ortaya koyarak anlaşmaları söz konusu olmaktadır. Ama bu sözleşmenin niteliğinin ne olduğu konusunda kabul edilen kesin bir hüküm olamamakla birlikte doktrinde değişik yorumlar bulunmaktadır (Küçükkaya, 2009: 55-56). Kısacası uzlaşma bir sözleşmedir kabul edilmekte yalnız hukuki niteliği hususunda bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Ancak çok konuşulan görüşler arasında daha çok kabul görmüş, uzlaşmanın “sulh akdi” ve “idari sözleşme” varsayıldığı birçok fikir vardır.

Doktrinde, bazı yazarlar uzlaşmayı, mükellef/ceza sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlığı sona erdiren bir tür “idari sözleşme” olarak ifade olarak yorumlayıp kabul etmektedir (Çağan ve diğerleri, 1999: 171; Kaneti, 1986/1987: 263).

Bazı yazarlar ise durum daha farklıdır ve farklı bir bakış açısıyla yaklaşır. Uzlaşmanın kelime manasına dayanarak bu anlaşmayı sulh akdine (Candan, 2006: 260) daha yakın bulmaktadır. Tabi bunun yanında uzlaşmanın bir tür idare işlemi olarak görüldüğü görüşünü savunan yazarlar da bulunmaktadır. Bu yazarlar kendilerine fazla bir yer açamasalar da böyle bir değerlendirme de vardır.

Uzlaşma kurumu, hukukumuzda çıkan uyuşmazlıkların çözümünde başvurulan barışçıl yolların belki de en önemlisidir. Bununla birlikte, uzlaşmanın hukuki boyutu yeterince kavranamamıştır ve buna bağlı olarak hukuki sistemdeki yeri ve etkileri yeterli düzeyde açıklanmamıştır. Uygulamadaki örnekler bakıldığında da görüleceği gibi uzlaşma kurumu uygulamada hem mükellef hem de vergi idari için kesin sonuç oluşturarak vergilendirme ve de cezalandırma sistemini direkt olarak etkilemektedir. İşte bu nedenle bu kurum, hukuksal nitelik olarak tüm yönleriyle araştırılmalı ve anlaşılmalıdır.

A- Uzlaşmanın Bir İdari İşlem Olduğu Anlayışı

İdari işlem, devlet yahut kamu tüzel kişilerince kamu kanunlarına uygun ve tek taraflı bir şekilde uygulanan hukuksal işlemlerdir (Gözübüyük ve Tan, 2004: 412).

İdari işlemin tam anlamıyla resmen bir tanımı yahut açıklaması olmamakla birlikte yukarıdaki tanım Danıştay tarafından da kullanılmıştır. İdari işlemlerin farklı tür çeşitleri olduğu için tüm bu işlemlerin tamamını kapsayan genişlikte bir formülün olmaması ve idari işlemin yapısı gereği soyut bir kavram olması sebebiyle kanun ve diğer düzenleyici işlemler ise etraflıca belirlenmiş konulara dair açık ve özlü bir tarzda açıklamalar getirdiği içindir ki idari işlem tanımı resmi olarak yapılmamıştır (Atay, 2006: 345).

Bilindiği üzere, bir özel hukuk ilişkisi içinde karşılıklı taraflardan biri birinden üstün değildir. Eşit hak ve özgürlüğe sahiptirler. Özel hukuk kişinin bir diğerine bir kendi iradesini dayatması mümkün değildir. Ancak bu özel hukuk ilişkisi içindeki taraflardan biri idare ise, eşitlik durumu yok olabilmektedir. İşlemler bazen

tek yönlü olabilecek bunun sonucu vatandaşlar bazı anlarda hak elde edecek bazı anlarda ise ek yaptırımlara tabi olup baskı altında kalabileceklerdir (Atay, 2006: 343). İdari işlemlerde bu durum aynı şekilde kendini göstermektedir.

İdari işlem konusunda bir fikir sahibi olunduysa, uzlaşma kurumunun hukuksal yönü bakımından yazında fazlaca yer bulamayan ilk fikir, uzlaşmanın bir tür idari işlem olduğu görüşüdür. Yukarıda da değinildiği gibi idari işlem, kamu tüzel kişilerinin karşı taraftaki kişilerin rızasını gözetmeksizin, kendi isteğini bir nevi yaptırım gibi dayatmasıdır. Uzlaşma müessesesinde tarafların karşılıklı rızaları şarttır (Şenyüz, 2005). Bu açıdan değerlendirildiğinde tarafımca da uzlaşmayı idari işlem olarak anlamlandırmak uygun olmamaktadır. Uzlaşma görüşmeleri sırasında taraflardan biri hukuken yaptırım gücü olan idare olsa da hukuksal anlamda taraflar eşit konumdadır (Erol, 2007: 134). Uzlaşma komisyonunca hazırlanan tutanak, mükellef ile idarenin ortaklaşa uzlaşmış kararlarını yansıtmaktadır. Bu sebeple de, idari işlem olmanın en önemli özelliği ile bağdaşmayan uzlaşma kurumu idari işlem olarak değerlendirilemeyecektir.

B- Uzlaşmanın Bir İdari Sözleşme Olduğu Anlayışı

Devlet organlarından olan kamu kurumlarının, idare hukuk kuralları çerçevesinde düzenledikleri anlaşmalara 'idari sözleşme' denir (Gözübüyük ve Tan, 2004: 454). Akyılmaz ve diğerleri bir sözleşmenin "idari sözleşme" sayılması için belli ölçütlere uygun olması gerektiğini kabul etmektedirler (Akyılmaz ve diğerleri, 2012: 305-308).

Buna göre (Gözübüyük ve Tan, 2004: 454-455):

- Anlaşmanın bir tarafında kamu kurumu sıfatıyla devletin yer alması,
- Sözleşmenin konusu bir kamusal hizmet görevinin yerine getirilmesi, amacının da kamu yararı olması,
- İdareye bazı ayrıcalıklar ve üstün yetkiler tanımış olmasıdır.

Söz konusu ölçütler değerlendirildiğinde ise uzlaşma müessesesi ile idari sözleşme arasındaki tek benzerliğin taraflardan birinin idare olduğu ortaya çıkmaktadır. İdari sözleşmelerde bulunması gereken ölçütlerden biri, karşı tarafın kamu hizmetini direk olarak yerine getirmesi ya da kamu hizmetinin yerine getirilmesine katkı sağlamasıdır (Günday, 2002: 169). Diğer bir anlatımla idare ile sözleşme yapan kişinin ya bir kamu hizmetinin yürütülmesi işini üstlenmesi (örneğin

kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesi) veya kamu hizmetinin yürütülmesine katılması (örneğin sözleşmeli kamu personeli) gerekmektedir. Oysa vergi idaresi ile uzlaşan mükellef/ceza sorumlusunun böyle bir yetki veya görevi bulunmamaktadır. Mükellefin/ceza sorumlusunun yükümlülüğü, uzlaşma ile saptanan vergi ve/veya cezayı kanunda öngörülen şartlarda ödemekten ibarettir. Her ne kadar ödenen vergi veya ceza kamu hizmetlerinin sunumunda kullanılıyorsa da; bunu kamu hizmetinin yürütülmesi olarak değerlendirmek mümkün olmamaktadır.

Diğer taraftan mükellef kamu hizmetlerinin yürütülmesi görevini üstlenmediği gibi kamu hizmetlerinin yürütülmesine de katılmamaktadır. İdari sözleşmeler için gerekli ölçütlerden bir diğeri olan idareye bazı ayrıcalıklar ve üstün yetkiler verilmiş olması gereği de, uzlaşma taraflarında biri olan vergi idaresi adına işlem yapan uzlaşma komisyonlarına tanınmış değildir. Zira uzlaşma anlaşmaları sırasında, yaptırım gücü elinde olan idare, mükellefi uzlaşma yapma mevzusunda herhangi bir yaptırım uygulayamaz, kişilerinin iradelerine ters düşecek bir karar veremez (Erol, 2018: 55). Uzlaşmada vergi idaresinin/uzlaşma komisyonlarının üstünlüğü de söz konusu değildir (Aliefendioğlu, 1980: 14).

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde uzlaşmayı “idari sözleşme” olarak nitelendirmek veya benzetmek çokta olanaklı değildir.

C- Uzlaşmanın Bir Sulh Akdi Olduğu Anlayışı

Sulh, TDK sözlüğü dâhilinde değerlendirildiğinde barış ve uzlaşma anlamına gelmektedir.

Sulh akdi; Bir hukuki ilişkideki uyuşmazlığa ve belirsizliğe karşılıklı ödümlerle (özverilerle) son veren ve o ilişkinin içeriğini bağlayıcı bir biçimde saptayan karşılıklı bir sözleşmedir (Serozan, 2007: 80). Sulh akdinin varlığından söz edebilmek için şu hususların geçerli olması şarttır (Yavuz, 2012: 26);

- Sözleşmenin tarafları karşılıklı olarak özveri içinde olmalıdır; yoksa sözleşme sulh anlaşmasından çıkar,

- Sözleşme tarafları ilişkisi daha önceki zamanlara dayalı bir hukuksal ilişki olmalıdır ki bu da uyuşmazlık olan mevzu olmalıdır.

- Bu sözleşmeye taraf kişilerin yegâne amacı dava açılmamasını sağlamak veya hâlihazırda açılmış bir davaya son vermek olmalıdır. Buna göre adi

sulh(mahkeme dışı sulh) ve mahkeme önü sulh olacak şekilde iki çeşit sulh sözleşmesi bulunmaktadır.

Yukarıda ölçütleri ortaya konulan sulh sözleşmesini vergi hukukundaki uzlaşma ile karşılaştırdığımızda şunları söyleyebiliriz. Sözleşmenin taraflarının karşılıklı fedakârlıklarda bulunması gerektiği ölçütü uzlaşma için de söz konusudur. Doktrinde uzlaşmanın idare yönünden bir taviz kurumu olduğu ödevlinin isteklerini de dikkate aldığı ve sonuç olarak kabul edebileceği vergi ve/veya ceza miktarını tayin ettiğini söylemek mümkündür (Aliefendioğlu, 1971: 47). Taraflar arasında öncelere dayanan bir hukuki ilişkinin varlığı ve de bu ilişkinin, bir uyuşmazlığın ya da tereddüdün konusunu oluşturması, uzlaşma için de geçerlidir. Zira vergi idaresi ile mükellef arasında yapılacak olan uzlaşmaya konu husus (hukuki ilişki), uzlaşma görüşmelerinden önce vergi idaresince yapılan tarhiyat veya bu tarhiyata esas olacak olan vergi incelemesi olmaktadır. Bu hukuki ilişkinin (tarhiyat veya vergi incelemesi) taraflar arasında tereddütlü olması veya uyuşmazlığa kaynak olabilecek nitelikte olması uzlaşma için de söz konusudur. Eğer vergi idaresi yapmış olduğu işlemde tereddütlü değil ise, kural olarak mükellefle uzlaşmaya gitmeyecek, alacağını tahsil etme yoluna gidecektir. Mükellef açısından bakıldığında ise yine yapılan tarh işleminin veya vergi incelemesinin haksızlığı konusunda tereddütlü değilse o da vergi idaresine uzlaşma talebinde bulunmayacak, hakkını yargıda arayacaktır. Buna rağmen verginin tahsil sürecini kısaltmak ve adli süreçte vergi uyuşmazlığına bağlı iş yükünün azaltmak amacıyla idarenin uzlaşmaya gittiği görülmektedir.

Uzlaşma mekanizması, hukuki açıdan adi sulh sözleşmesine de benzetilebilir. Ancak, aralarında temel bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Şöyle ki; adli sulh sözleşmeleri süre ile sınırlı değilken uzlaşmada süre sınırları bulunmaktadır. Bir diğer farklılık ise adi sulhun borçlar kanununun ilgili hükümleri gereği geçersiz sayılması ve geçersizlik konusuna bağlı dava açma imkânının var olmasıdır. Borçlar kanununun 18, 20, 21, 23, 28 ve yirm9. maddelerinde düzenlenen muvazaa, butlan, gabin, hata ile ve ikrah hallerinin gerçekleşmesi durumunda adli sulh sözleşmesi hükmünü yitirmektedir. Oysa uzlaşmalarda uzlaşmanın geçersiz sayılması ve iptal davasına konu edilmesi mümkün değildir (Şengöz, 2003: 146).

Kural olarak, mevcut uyuşmazlık üzerine uzlaşma sağlanırsa, sonrasında uzlaşma sağlanan mevzular üzerinden hiçbir suretle vergi mahkemelerine

başvurulamaz, dava edilemez ve de herhangi bir kuruma şikâyet edilemez (Kızılot, 2007: 242) .

Bu bağlamda, hukukta düzenlenmiş bulunan uzlaşma adi sulha benzetmekle birlikte, uzlaşmanın bazı özelliklerinin de bulunduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Sonuç itibariyle uzlaşmayı, tek yönlü bir idari işlem ya da tümüyle özel hukuk alanına giren bir ilişkisi değil, iki taraflı ve adi sulha benzetmekle birlikte kendine özgü koşulları olan bir sözleşme olarak nitelendirmek mümkündür.

D- Uzlaşmanın Bir Ön Ödeme Olduğu Anlayışı

Türk Ceza Kanunu'nun 119. maddesinde düzenlenen ön ödeme kurumu, kamusal davaların oluşumuna engel olan, önceden açılmış davalarda da mevcut davanın düşürülmesine sebep olan bir kurumdur. Bu kurum ile ilgili bazı değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerden mühim olanı; yine TCK 'nın 119. maddesi dördüncü fıkrasında belirtilen ve ön ödeme (Gültekin, 2007:) davetine uygun davranılmaması sebebiyle açılan davada yargı kararı sonucu mahkûm edilen kişi belirlenen cezanın yüzde ellisi kadar artırılmasını talep eden hükmü, 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nda bulunmamaktadır.

Ceza Hukukunda yer edinen ön ödeme ile Vergi Hukuku kavramı olan uzlaşma, kamu hukuku içerisinde karşımıza çıkarken, aralarında birtakım benzerlikler bulunmaktadır. Aslında hukuki nitelik itibariyle değerlendirildiğinde uzlaşma ve ön ödemeyi benzetmek çokta mümkün görülmemektedir. Şöyle ki; ön ödeme demek kişinin tek taraflı tespit ile peşin olarak herhangi bir miktarı ödemeyi kabullenmesi veya kabullenmemesidir. Yani üzerinde anlaşılacak, pazarlık edilecek bir tutar yoktur. Ödemesi gereken meblağ bellidir ve taraflardan diğeri bu miktarı ödemeyi ya kabul edecek ya da reddedecektir. Uzlaşmada ise, taraflardan biri olan mükellef ödeyeceği miktarı pazarlık ederek biraz da kendi belirlemektedir (Şenyüz, 2005: 191). Diğer bir deyişle, ön ödemenin aksine, uzlaşma kurumunda baştan bir ön kabul yoktur. Taraflar karşılıklı olarak iradelerini beyan ederler, iki tarafta kendinden birtakım fedakârlıklarda bulunularak orta bir noktada birleşirler. Amaç da uzlaşma olduğu için, tarafların birbirini zorlayarak kararlarına etki etmeye çalışması mümkün değildir. Özetle, ön ödemede taraflar eşit konumda değilken, uzlaşmada taraflar

arasında herhangi bir üstünlük yoktur (Erol, 2007: 134). Bu sebeptendir ki hukuki nitelik olarak bu iki işlem birebirinden farklıdır.

Sonuç olarak hukuki nitelik açısından birçok işlem incelendikten sonra uzlaşma müessesesinin herhangi biri ile çok bağdaştırılmadığı görülmektedir. Bu sebeptendir ki uzlaşma bağımsız bir hukuk dalıdır ve vergi Hukuku'nun kendine özgü bir müessesesidir demek yanlış olmayacaktır.

IV- UZLAŞMA MÜESSESİNİN FAYDALARI

Uzlaşma kurumunun faydalarını, vergi idaresi, inceleme elemanları, mükellefler ve cezaya muhatap olanlar ve yargı mercileri açısından aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

A- İdare Açısından Faydaları

Uzlaşma vergi tahsilâtını hızlandırır. Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmanın olumlu sonuçlanması ile kamu alacağı daha hızlı bir şekilde hazineye girmiş olur ve bazı değişen yargısal kararlar sonucu alacağın değerinin düşmesi veya alacağın temininin şüpheli konuma düşmesine engel olarak zamanında hazineye girişini sağlar.

Tarhiyat sonrası uzlaşma yanında, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi dairelerinin yükünü azaltmaktadır. İnceleme elemanları raporlarındaki vergi ve ceza hesabını, yine kendileri yapmaktadır ve uzlaşma tutanaklarını hazırlamaktadırlar. Bu uzlaşma tutanakları aynı zamanda tahakkuk fişi işlevini görmektedir. Bu nedenle, üzerinde uzlaşılan vergi aslı ve ceza; ödeme sürecinden daha önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanunen belirtilmiş ödeme sürecinde, ödeme zamanı bittikten sonra ilgiliye tebliğ tarihi izleyen bir ay süre zarfında ödenmektedir. Bu durum da vergi dairelerine sadece uzlaşılan vergi ve cezanın tarhiyatı işi kalmaktadır. Kamu alacağının süratli tahsili nedeniyle etkinlik artmaktadır.

Uzlaşma ile idare muhtemel giderlerden ve yargı mercilerinde yapacağı mesaiden tasarruf etme olanağını elde etmektedir. İdari yargıdaki dava dosyalarını takip etme zahmetinden büyük bir ölçüde kurtularak asıl görevi üzerinde yoğunlaşacaktır.

Uzlaşmanın olumlu sonuçlanması ile idarenin sürekli mükelleflerle anlaşmazlık içinde bulunması görüntüsü de önemli ölçüde azalacaktır. Bu da mükellef psikoloji üzerinde olumlu bir etki yaratacaktır.

Uzlaşma ile vergi idaresi, mükellef ile devamlı ihtilafli olmaktan kurtulmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı; vergi mükelleflerini daha çok rahatsız ediyor şeklinde görünse de idare tarafından değerlendirildiğinde görülecektir ki idareyi de rahat bırakmayan bir sorundur. Vergi mükellefini kötü yönde etkileyen hususlar, değişik ölçü ve biçimde de vergi dairelerini de kötü yönde etkilemektedir. Bu olumsuzluk bütün vergi idaresinde görülür fakat uyuşmazlığa bakan ilgili vergi dairesi biriminde daha çok hissedilmektedir. İşte tam da burada vergi uyuşmazlığının uzlaşma müessesesi sayesinde çözümlenmesi, vergi idaresini oldukça rahatlatmaktadır (Aksoy, 1999: 147).

Uzlaşma ile uyuşmazlığa son verilmesi sonucu idare diğer dava konusu olaylar ile diğer işlerine fazla zaman ve kaynak ayırmak imkânının daha fazla kavuşmaktadır.

Vergi uygulamasında mükelleflerle devamlı uyuşmazlık içinde bulunmak, ülke mali sisteminin gerilemesine yol açabilir. Bu açıdan, uzlaşma mali sistemin yerleşmesi ve gelişmesine katkıda bulunmaktadır.

Uzlaşma sırasında, mükellefin görüşünün öğrenilmesi vergi idaresinin daha isabetli ve kanun hükümlerine uygun işlem yapma olanağını artırmaktadır.

Uzlaşma ile vergisel ilişkinin tarafları olan vergi idaresi ve vergi mükellefinin birbirlerine karşı olan güvenlerinde de bir artış söz konusu olabilir. Yapılan idari işlemde bir hata varsa idare bu hatayı kısa sürede düzeltmek ya da düzeltilmesini yasal dayanağı yapılan tarhiyat yerindeyse, idare bunun gerekçelerini mükellefe açıklamakta mükellefte uyuşmazlığı dava konusu yapmaksızın uzlaşma yoluna başvurabilmektedir. Uzlaşma, vergi tahsilâtını hızlandırması yanı sıra bazen belki hiç tahsil edilemeyecek bir alacağın bir an önce hazineye aktarılmasını sağlayabilir. Ayrıca ülkemizde örneğine çok sık rastlandığı gibi çıkabilecek bir af kanunu ile vergi tahsilâtı engellenebilecektir.

B- İnceleme Elemanları Açısından Faydaları

İnceleme elemanı, tarhiyat öncesi uzlaşma nedeniyle gerek merkezde gerekse turnelerde vergi idaresinin işini kolaylaştırıcı; uzlaşmayı organize edici yeni görevler üstlenmiştir.

Ancak bu yükler yanında vergi incelemesinin sonucunu kısa zamanda görme olanağına kavuşmuştur.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, yazılan raporların ne derece etkin tahsil edildiği görmeyi de beraberinde getirmiştir.

İnceleme elemanlarının raporları, inceleme elemanlarının içinde bulunduğu komisyona toplantı öncesi ve uzlaşma toplantısında mükelleflerin iddiaları açısından yeniden değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, anılan açıdan da inceleme elemanlarının kendilerini oto kritik etmelerini; inceleme dışında da olayları görmelerini sağlamak açısından faydalı olmuştur.

C- Mükellef ve Cezaya Muhatap Olanlar Açısından Faydaları

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda taraflardan biri olan mükelleflerin, karşı taraf olan idari yaptırım gücüne sahip devlet karşısında üzerinde büyük bir baskı hissetmesi çok olasıdır. Ve bu süreç uzadıkça hissedilen gerginlik artmakta ve psikolojik yönden kişileri kötü etkilemektedir. Uzlaşma müessesesi ile bu uyuşmazlığın çok hızlı bir şekilde çözümlenmesi ile mükellef ve ceza muhatabı üzerindeki baskının kalkmasına, maddi ve manevi yönden rahatlamasına yol açarak psikolojik olarak rahatlamalarına neden olacaktır. Şöyle ki, mükellefler anlaşmazlıktan ötürü oluşan vergi ve cezayla ilgili sorunu çözerek, bunun getirdiği sıkıntı ve stresten kurtulacaktır (Aksoy, 1999: 146). Nitekim Danıştay'da vermiş olduğu kararlarda (Danıştay D:4, E:1994/4274, K:1996/97: 11.01.1996) uzlaşmanın amaçlarından birisinin de *“vergisel anlaşmazlıkların kısa sürede çözülmesi mükelleflerinde rahatlayıp huzura ulaşmalarının sağlanması”* şeklinde ifade etmektedir.

Yargı yolu uzlaşma yoluna kıyasla daha karmaşık bir yoldur. Öte yandan, vergi yargısında ilke olarak dosya üzerinden inceleme yönteminin geçerli olması, dava dosyasının olgunlaştırılmasından sonra üstünlüğün büyük ölçüde mahkemeye geçmesine yol açmaktadır. Uzlaşma ise yükümlü ile idare arasında bir tür pazarlık, daha doğru bir deyişle müzakere yapma olanağı tanımaktadır. Müzakere yapma

imkânın olduğu bir ortamda üstünlüğün yükümlüye geçme olanağı vardır. Üstelik vergi yükümlüsü bağlı bulunduğu meslek odasından bir kişi ile mali müşavirini açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma görüşmelerinde hazır bulundurabilecektir. Yüz yüze görüşmelerin yapıldığı uzlaşma toplantısında yükümlü, meramını anlatabilmek açısından, dosya üzerinden incelemelerin yapıldığı dava yoluna kıyasla, daha fazla olanağa sahip bulunmaktadır (Dönmez, 2006: 55).

Vergisel anlaşmazlık ortadan kalkmasa dahi söz konusu mevzu çeşitli bazı açılardan tartışılıp anlaşılmaya çalışıldığı için, mükellefler de böyle durumlarda karşı taraf olan idarenin görüşünü öğrenmekte ve bilinçli bir hale gelmektedir. Bunun ise şöyle bir artısı daha vardır; vergi uyuşmazlıkları genel olarak kanunların ve mevzuatın mükelleflerce tam anlaşılmasından kaynaklıdır. Uyuşmazlık çözümlenmemiş dahi olsa konu detaylıca incelendiğinden, mükellef mevcut kafa karışıklığını gidermiş olmaktadır (Aksoy, 1999: 147). Böylece mükellefler ve ceza muhatapları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında raporla ilgili karşı iddialarını ortaya koyabilmekte; inceleme elemanlarından oluşan komisyonlar tarafından dinlenme imkânına kavuşmaktadırlar. Ayrıca, incelemede bulunan farklar konusunda, mükellef veya ceza muhatapları komisyonda ikna olmaktadır. Mükellef veya ceza muhatapları tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma sağlanmaması halinde, vergi mahkemelerinde açacakları davalarda başarılı çıkma oranları artmaktadır. Çünkü dosya hakkında daha önceden yeterli bir bilgi seviyesine ulaşmışlardır. Bu da onların yargıda olan işlerini kolaylaştırmaktadır (Dönmez, 1994: 4).

Gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalar sonucunda, vergi mükellefleri daha az vergi ve ceza öderler. Ülkemizde uygulanan uzlaşma sonuçlarına göre; uzlaşılan vergi miktarının uzlaşmaya mevzu olan vergi miktarına oranı %50 civarındadır. Vergi cezalarında bu oran %95'lere kadar varmaktadır. Bu oranlara göre vergi mükellef ve ceza muhataplarının uzlaşmadan çok ciddi bir şekilde yararlandıklarını görmekteyiz.

Vergi mükellefi ve ceza muhatabının muhtemel yapacağı giderlerden ve yargı mercilerinde yapacağı mesaiden tasarruf etme olanağı etmektedir. Mükellef, vekil tutma, değişik yargı mercilerinde uğraşma, dosya masrafları gibi zorluklardan kurtulmaktadır. Uzlaşma, mükelleflerin zaman ve emek kaybına uğramalarını ve yargı mercilerinde masraf yapmalarını engeller.

Uzlaşma sonucu, ilke olarak ilk oturumda yapılacak görüşme süreci sonucunda büyük ölçüde netleşir. Dava yolu ise gerek zaman bakımından gerekse neticesi açısından bir belirsizliği yapısında taşır. Her dava kaybetme riskini de beraberinde taşır. Davanın sonuçta reddedilmesi halinde, mükellef yargılama giderlerine ek olarak, ayrıca dava karara bağlanıncaya kadar geçen süre ile bağlantılı olarak bir gecikme faizini de ödemesi gerekir. Uzlaşma sonucu olumlu olursa vergi mükellefi veya ceza muhatabı bu ek yüklerden kurtulmuş olur (Aksoy, 1999: 147).

D- Yargı Mercileri Açısından Faydaları

Vergisel uyuşmazlıklar, mali yargının bilhassa ihtiyacı olan belli bir hız içinde işlemlerini engelleyebilir. Mali içtihatların ise yeterli biçimde sağlıklı, açık ve belli bir tarzda oluşmasına engel olur. Mali yargıdaki yavaş işleyiş ve mali içtihatlardaki yanılmalar yeni birtakım anlaşmazlıklara yol açabilir. Böylelikle vergi sisteminin sarsılmasına da sebep olur. Uzlaşma bu olumsuzlukları önemli ölçüde azaltabilmektedir (Dönmez, 1994: 4).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşmanın sağlanamaması ve temin edilmemesi durumunda dahi, uyuşmazlık konusu olan hususlarda tarafların görüşleri belirlemekte ve uyuşmazlık yargı organlarına açıklığa kavuşturulmuş bir şekilde yansıtılmaktadır. Bu da yargı mercilerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde karar vermelerine katkı sağlayabilir.

Uzlaşma, vergisel uyuşmazlıkların ciddi bir kısmını çözümlenmek suretiyle vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın işlerini azaltır ve meseleler üzerinde daha titizlikle durulmasına yardımcı olur. Yıllar içinde değişen rakamlarla düşünüldüğünde uzlaşmaya yapılan başvuruların sayısı vergi mahkemelerin de açılan dava sayısının hemen hemen iki katından da fazladır. Bu da gösteriyor ki, eğer uzlaşma kurumu olmasaydı, vergi mahkemeleri üzerindeki yük çok ciddi bir biçimde artacak, dolayısıyla onların verimli, hızlı ve sağlıklı bir şekilde çalışmalarına önemli bir engel teşkil edecektir.

Uzlaşma müessesesi ile uyuşmazlıkların azaltılması yargı organlarının mesai yükünü azaltıp devleti yoldan mesai ücretleri külfetinden kurtaracağı gibi iş yükünün azalmasıyla süregelen diğer bazı davaların da kısa zamanda çözümlenmesine imkân sunacaktır.

Mali yargı ile ilgili mahkemelerin iş yükünün önemli ölçüde azaltılabilmesi sayesinde yargıçlar önlerindeki dosyalara daha fazla zaman ayırma ve inceleme

imkânına kavuşmuş olacak. Bunun doğal sonucu olarak da verecekleri kararların isabetlilik derecesi artacaktır (Dönmez, 1994: 4).

Uzlaşma ile vergi uyumsuzluklarının azaltılması Danıştay'ı da olumlu yönde etkileyecektir. Danıştay yükünün hafiflemesi nedeniyle, yüksek içtihat mahkemesi görevine kavuşarak ve vergi hukukumuzda çok daha fazla katkı sağlayacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESİNİN İŞLEYİŞİ

Uzlaşma, kelime olarak aralarındaki düşünceye veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak veya mutabık kalmak, ya da uyuşma anlamına gelmektedir (Bilici, 2013: s.36).

Vergi hukukumuzda yer alan uzlaşma; “Mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Kızılot, Kızılot, 2013: s.223). Uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

I. TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Vergi hukukumuzda uzlaşma ; “Mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organına başvurmadan önce, taraflar arasında konuşulup giderilmesidir.” Şeklinde tanımlanabilir. Böylece vergi uyuşmazlıkları yargı yoluna gitmeden çözülmüş olacaktır. Bu yöntem ile vergi idaresi kanunen alınması gereken vergilerle bunlara ilişkin cezanın bir bölümünden vazgeçmektedir. Bunun karşılığında vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, çok sayıda davayı izleme yükünden kurtulmaktadır. Mükellefte uzlaşma halinde vergi aslının ve cezanın tümü için yargı kuruluşlarına gidebilme hakkını yitirmektedir. Bunun karşılığında ödemesi gereken vergi aslı ve cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmaktadır. Bu bölümde uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olarak iki ayrı kısımda değerlendirilecektir.

A. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, kendisi adına herhangi bir vergi incelemesi bulunan vatandaşların tarhiyat aşamasına gelmemesine rağmen de kullanabileceği bir kazanımdır. Kurum kapsamına, var olan inceleme neticesinde herhangi bir matrah farkı tespit edilirse bu farklar için belli bir vergi ve bunlara yönelik elbette ki cezasını almaktadır. Ceza kısmında ise usulsüzlük cezaları ile vergi zıyı cezaları yer

almaktadır. Vergi zıyayı cezası kapsamında yer alır ama vergi zıyayına sebep olan eylem kaçakçılık suçuna sebebiyet veren bir eylem olduğu takdirde kesilen ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkmaktadır.

Söz konusu işleyiş isminden de çıkarılacağı üzere henüz tarh etmemiş vergilerde kullanılır. Vergi incelemesi yapılırken fark edilen matrah farkları üzerinden alınacak vergi ve cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanır. Önceleri yalnızca tarh edilen vergilerde uzlaşma kurumundan yararlanılmaktaydı. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile birlikte uzlaşma süreleri öne çekilmek sureti ile daha kısa zamanda sonuçlanabilme imkânına kavuşmuştur (Usta, 2009: 49).

Tarhiyat öncesinde uzlaşma yapılabilme imkânı, vergi hukukumuzda 1986 senesinde 3239 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen 11. madde sayesinde girmiştir. Ertesi yıldan itibaren uygulamaya alınmıştır. Bir Ocak 1995 tarihi itibari ile kanundaki kaçakçılık suçu nedeni ile oluşan tarh edilen vergi ve cezası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır (Eroğlu, 2005: 698). Öte taraftan bu düzenleme düşünüldüğünde yalnızca kaçakçılık suçunu teşkil eden fiiller denildiğinden kusur, ağır kusur cezaları olan tarhiyatlar için mevcut bir açıklama olmadığından böyle bir olay yaşandığında kişiler uzlaşma kurumuna başvurabileceklerdir. Kurum komisyonları ise bu başvuruları değerlendirmeye almak durumundadır ve yürürlükteki maddeler doğrultusunda karar vermek durumundadırlar (Gürel, 1995: 71). Günümüzde 3 Şubat 1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği uygulamadadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin ikinci maddesinin başlığı, "Kapsam" adını taşımaktadır. Bu başlık Yönetmeliğin uygulama alanını belirleyerek, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu ortaya koymaktadır. Ek on birinci maddenin ilk fıkrası, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasının Hazine ve Maliye Bakanlığının iznine bağlı bulunduğunu söylemektedir. Buradan çıkarılacak yargı, tarhiyat öncesi uzlaşma Hazine ve Maliye Bakanlığının yetki alanındadır. Bunun sonucu olarak, diğer idarelerin örneğin, il özel idareleri ve belediyelerin yetkilerine giren vergi ve cezaları hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamayacağı; ikinci olarak da Hazine ve Maliye Bakanlığının yetki alanına giren her vergi ve vergi cezasının kendiliğinden tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olmadığı, bunun için Bakanlığın iznine gerek duyulduğu anlaşılmaktadır.

Vergi anlaşmazlıklarının tarhiyat öncesi uzlaşma yetki alanına girmesi için gerekli durumlar ise aynı yönetmeliğin ikinci fıkrasında açıklanmaktadır.

Sonuç olarak, uzlaşmanın vaki olamadığı durumlar iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi kişilerin kendi beyanlarında uzlaşma yolu açık değildir. İkinci olarak, vergi zıyana sebep olan fiilin kaçakçılık suçunu teşkil eden bir fiil neticesinde ortaya çıkması şeklinde uzlaşma mümkün olmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanmak için en önemli husus mevcut bir vergi incelemesi olması şartıdır, söz konusu incelemeye ilişkin rapora göre uyuşmazlıktan yararlanılabilecektir (O.Bahar, 2002: 161; Kızılot, 1999: 7).

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Yararlanma Şartları

Tarhiyat öncesinde uzlaşma müessesine başvurmak için düzenlenmiş herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Kişilerin bu kurumdan yararlanmak adına herhangi bir şart aramayıp direk başvurma imkânı varken idareye de aynı hak tanınarak talebi kabul etmek için herhangi bir nedene ihtiyaç duyulmamaktadır. Böylece tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu uygun pazarlık ortamında serbestçe gelişmektedir (Candan, 2006: 46).

Söz konusu talep direk mükellef nezdinde yapılacağı gibi mükelleften habersiz inceleme yapan memurca da talep edilebilir. Mükellef kendisine vekil atadıysa söz konusu talebi ve görüşmenin her aşamasını mevcut vekil takip edebilir (Taş, 2005: 10).

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Ülkemizde, tarhiyat öncesinde uzlaşma sağlamak için yetkili komisyonlara dair üç oluşum biçimi yer almaktadır. Bu oluşumlar yönetmelik ile belirlenmiştir. Bunlar; merkez inceleme memurları tarafından gerçekleştirilen incelemelerde oluşturulan komisyonlar, mahalli inceleme memurları tarafından gerçekleştirilen incelemelerde oluşturulan komisyonlar ve bölgesel anlamda uzlaşma komisyonlarının kurulması şeklinde düzenlenmiştir. Aşağıda, bu komisyonların oluşumu ayrı olarak ele alınarak açıklanmıştır.

a. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Bu komisyonlar Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin beşinci maddesinde göre açıklanmıştır. Grup Başkanlıklarının olduğu bölgelerde Başbakanlık tarafından belirlenen üç vergi müfettişi ile oluşmaktadır. Müfettişlerden biri başkan olarak belirlenmektedir. İhtiyaç olan hallerde birden çok komisyon da kurulabilmektedir.

Yukarıda açıkladığı üzere komisyonun üç vergi müfettişi olacak şekilde kurulması şart değildir. Buna imkân olmaması halinde komisyon iki vergi müfettişi ile de oluşturulabilir. Komisyondaki başkan seşimi ise en tecrübeli olan vergi müfettişi seşilerek yapılır.

Oluşturulan komisyonlarda söz konusu vergi incelemesini yapan vergi müfettişleri üye olamamaktadırlar. Ancak, komisyon toplantılarında açıklama yapmak için hazır bulunabilmektedirler.

b. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

İkinci komisyon, TÖUY (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği) madde altıda açıklanmaktadır. Buna göre, bağlı olduğu bölgede vergi daire başkanlığı mevcudiyetine göre vergi dairesi başkanı yahut kendisinin belirlediği bir başkan önderliğinde ve yine başkanın görev verdiği grup müdürlerinden oluşmaktadır.

Söz konusu bölgede vergi daire başkanlığı mevcut ise vergi daire başkanı başkanlığında ve yine başkanın seşeceği denetçiler ile komisyon oluşturulur. Eğer mevcut bölgede vergi dairesi başkanlığı bulunmuyor ise, Defterdarın yahut yardımcısının başkanlığı dâhilinde ilgili vergi daire müdürü görevini gerçekeştiren müdürden oluşur.

Genel olarak tek bir komisyon yeterli görülmektedir. Ancak gerektiğinde yine yukarıdaki kurallar çerçevesinde birden fazla komisyonda kurulabilir. Bu madde kapsamındaki komisyonlar üç kişiden oluşur.

Komisyon iyeleri aynı zamanda incelemeyi de yapamazlar. Bunun yanında sadece açıklama yapmak veya izlemek amacı ile uzlaşma komisyonunun toplantılarına katılabilirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin olası bir işlerinden ötürü toplantıya katılamayıp görevlerinde bulunamamaları durumunda kendilerine vekâlet edenler görevlerini teslim alırlar.

c. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

TÖUY madde yedide açıklanan bu komisyonlar, daha büyük çaplı bölgesel anlamdaki uyuşmazlıklar için oluşturulabilmektedir. Buna göre komisyon başkanı yahut kurul üyelerinden herhangi biri gerekli gördüğü takdirde uzlaşmayı bölgesel anlama taşıyabilir.

Bölgesel anlamdaki uzlaşma kurum komisyon üyeleri başkanlıkça belirlenmektedir.

3. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması

Sırasıyla tarhiyat öncesinde uzlaşmanın talep edilmesi ve ardından uzlaşmanın sağlanması aşamaları alt başlıklar halinde aşağıda detaylıca açıklanacaktır.

a. Uzlaşma Talebi

TÖUY çerçevesinde uzlaşma sürecinin işleyebilmesi için ilk öncelikle uygun bir uzlaşma talebi yapılmalıdır. Uzlaşmada talep yetkisi bulunan kişilerce olabileceği gibi kendiliğinden de yapılabilmektedir (Candan, 2006: 397).

Uzlaşma için yazılı bir şekilde komisyona başvuru şarttır. Başvuru şahsen mükellef olan şahsın gidip müracaatı ile olabileceği gibi, resmi vekili ki bu vekilin avukat olma mecburiyeti yoktur, tüzel kişilerde ya da küçük ve kısıtlı kişilerde bu kişilerin kanuni temsilcisi aracılığıyla da yapılabilecektir (Kırbaş, 2002: 183). Vergi idaresinin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi yoktur. Zira TÖUY madde sekizde uzlaşma başvuru yapabilecek kişiler; mükellef, noter onaylı mükellefi temsile yetkili kişi ve küçük ile kısıtlıların kanuni temsilcileri sayılmaktadır.

Tarhiyattan önce uzlaşma kurumunun değişik, kendine has işleyişi bulunmaktadır. Bu sebeple uzlaşma istem süresine baktığımızda da bazı farklılıklar bulunmaktadır (Kızılot, 1999: 7).

-Mükellef bilgisi dâhilindeki incelemelerde uzlaşma süresi;

Yönetmelik madde dokuza göre, adına inceleme yapılan mükelleflerin incelemenin başlangıç tarihinden, incelemenin bitimine ilişkin son tutanağın yazıldığı süre sonuna kadar her daim uzlaşma istenebilmektedir.

-Mükelleflerce talep haricinde, yapılan inceleme nedeniyle uzlaşmaya davet ve uzlaşma süresi;

Mükelleflerin bilgisi olmadan, vergi inceleme memuru tarafından, incelemeler esnasında bulunan emarelere dayanarak da mükellef uzlaşmaya davet edilebilmektedir.

Söz konusu davet, ilgili vergi mükellefine davet yazısı ile yapılır. Davet yazısına inceleme raporunun bir örneği de eklenir. Anlaşmak adına görüşmenin gerçekleştirileceği adres ve tarih ilgili mükellefe yazı ile tebliğ edilir. Uzlaşma talep davetiyesinde tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunabileceği mükellefe bildirilir. Aksi halde tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamazlar. Uzlaşma davet yazısı memur tarafından gidebileceği gibi posta ile de gönderilebilir.

Yönetmelikteki madde dokuz incelendiğinde burada önemli bir unsur belirtmekte yarar vardır. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde tarh zamanaşımı sürecinin dolmasında üç aydan daha kısa bir süre dilimi varsa mükellef tarhiyat öncesinde uzlaşmaya davet edilmez. Davet edilmediği gibi kendisine böyle bir talebi olup olmadığı sorulmaz.

Tarhiyat öncesinde uzlaşma isteminde bulunabilmek için başvurunun yazılı bir şekilde ilgili merciiye yapılması şarttır. Yazılı olmayan başvurular geçerli sayılmamaktadır. Sözlü olarak ilgili vergi inceleme elemanına söylenen ve vergi inceleme memuru tarafından tutanağa geçirilen talepler de ilgili merciiye yazılı başvuru da bulunmuş kabul edilir (Büyükkayalar, 2008: 42).

Yine başvurunun yetkisi olan ilgili merciiye yapılması zorunlu olduğundan bunlar haricinde bir makama gerçekleştirilen başvuru geçersiz sayılır (Candan, 2006: 400).

Tarhiyat öncesinde uzlaşma talebinde ilgili yönetmelik kuralları çerçevesinde yapılıp yapılmadığı vergi inceleme memurunca kontrol edilir. Söz konusu başvuru

yönetmelik esaslarına uygun ve zamanında yapılmış ise inceleme memuru durumu grup başkanlığına iletir (Akdoğan, 2017: 705).

Mükellefler uzlaşma taleplerinden vazgeçmek isterlerse ilgili yönetmelik madde on iki üçüncü fıkrada bu durum açıklanmaktadır. Zira mükellef uzlaşma günü gelmeden önce yine yazılı bir şekilde inceleme raporunu oluşturan yahut komisyonda sekreteryaya hizmeti sunan kişilere bunu iletebilir. Böylece mükellef hiç tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş sayılır.

Mükellefler, oluşturulacak tutanakta belirtmek şartı ile kısmi uzlaşma isteminde de bulunabilmektedirler. Bu durum şöyle de açıklanabilir; uzlaşma yetkili kurumca tespit edilmiş matrah farklarının hepsi için zorunlu değildir. Kişiler uzlaşmak istedikleri kısımları ilgili tutanağın açıklama bölümünde bunlara dair uzlaşılmaya varılan vergi ve ceza miktarını belirtmek suretiyle kısmi uzlaşmadan yararlanabilir. Üzerinde uzlaşma istenmeyen kısım matrah farkı ise ilgili memur aracılığı ile vergi tarhiyatını gerçekleştirmek için vergi inceleme raporu ile birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir (Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, 2006; 13).

b. Uzlaşmanın Yapılması

Mükelleflerin taleplerini yazılı bir şekilde iletmeleri ile inceleme memuru komisyon başkanı ile görüşerek uzlaşma gününü tayin eder. Komisyon başkanı ile inceleme elemanı uzlaşmanın gerçekleştireceği günü ve saati belirleyerek, yazılı bir şekilde uzlaşma gününden on beş gün öncesinden mükellefe tebliğ etmektedir. Ve bu belirlenen gün ve saatin inceleme tutanağına da yazılması gerekmektedir.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra, bazı nedenler ötürü uzlaşma görüşmesi yapılamazsa görüşme ertelenebilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin ertelenme nedenleri uzlaşma yapılan kişinin kanunda sayılı mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle toplantıya gidememesi veya komisyonun herhangi bir sebeple toplanamaması durumları sayılabilir.

Yönetmelikte bildirilen on beş günlük süre, mükellef istemiyle bu süreye bağlı kalmadan daha önce bir tarihte uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir (Akdoğan, 2011: 154).

Mükellefin talebi inceleme memurunca komisyona ulaşarak komisyon gün ve saati tespit etmek suretiyle tekrar vergi memuruna bildirecek ve memur muhatabına

iletecektir. Bu bildirim raporları ilgili taraflara ulaşmadan uzlaşma görüşmesinin gerçekleştirilemeyeceği ilgili yönetmelikte açık bir şekilde belirtilmiştir (Eroğlu, 2005: 707; Şahin, 2010).

TÖUY madde on dörde göre söz konusu komisyon, bütün üyelerinin bir arada bulunması ile ve çoğunluk sistemine göre karar almaktadırlar. Uzlaşmanın yapılacağı günde üyelerin hepsi bulunamazsa yetkili makam tarafından olmayan üye yerine yenisi seçilir.

İnceleme memuru tarafından hazırlanan ve uzlaşmaya konu oluşturan inceleme raporu ve mükellefin vermiş olduğu bilgiler dâhilinde uzlaşma resmen başlar ve ortak bir noktaya varılmaya çalışılır. Taraflar birebirlerine fikirlerini paylaşmak suretiyle uzlaşmaya çalışır. Mevcut komisyon uzlaşmaya mevzu oluşturan vergi ve cezaya yapacağı indirim konusunda sınırlandırılmamıştır. Komisyon uygun şartların varlığına kanat getirmişse cezanın tamamını silme yetkisine sahipken yine uygun şartlar mevcut ise cezada hiçbir indirim yapmamakta da serbesttir.

4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Görüşme Sonucu

Tarhiyat öncesinde uzlaşma toplantıları üç farklı şekilde sonuçlanabilmekte ve sonuç tutanakla tespit edilmektedir (Vardal, 2009: 72).

-Uzlaşmanın sağlanması durumunda tutanak düzenlenmesi;

Yönetmeliğin 15. maddesine göre; uzlaşma görüşmelerinin olumlu sonuçlandırılması, yani uzlaşmaya varılması durumunda, uzlaşma komisyonu, mevcut durumu özetleyen bir rapor oluşturmaktadır. Söz konusu rapor, komisyonun başkanı ve üyeleri tarafından ve tabi ilgili mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Rapordan dört nüsha düzenlenir ve bir nüshası ilgili kişiye derhal teslim edilir. Bu durum tebliğ yerine geçer ve raporun ilgiliye ayrıca tebliği gerekli değildir. Raporun diğer bir nüshası ise üç gün içinde ek olacak belgeler ile birlikte yetkili vergi dairesine gönderilir (Candan, 2006: 413).

TÖUY 15. maddeye göre; uzlaşma tutanağında; mükellefe ait bilgiler, tespit edilen matrah farkı, bunun sonucu tarh edilmesi gereken vergi miktarı, üstünde anlaşılan vergi aslı ve vergi cezası tutarı ile incelemeyi yapan vergi inceleme elemanına dair bilgiler ve açıklamalar yer almaktadır.

-Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda tutanak düzenlenmesi;

Bu durum TÖUY madde on beş ikinci fıkrasında açıklanmaktadır. İlgili mükellef komisyon davetine rağmen toplantıya gitmezse yahut toplantıda olmasına rağmen tutanağı imzalamaz ya da ihtirazı kayıt altında imzalar ise uzlaşma temin edilememiş sayılır.

-Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tutanak düzenlenmesi;

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

Yukarıda sayılan üç durumda da uzlaşma temin edilememiş kabul edilir ve bu gibi halleri tespit eden tutanak, komisyon üyeleri tarafından uzlaşma günü imzalanır (Aksoy, 1999: 124).

Yönetmeliğin 15. maddesinin ikinci fıkrasına göre; mükellefin uzlaşma görüşmesinde hazır bulunduğu durumda tutanağın bir nüshası hazır olan mükellefe bir nüshası da inceleme memuruna komisyonda bildirilir. Mükellefin uzlaşma toplantısına katılmaması durumunda bu durumu açıklayan bir tutanak muhataba posta aracılığı ile gönderilir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi uzlaşmaya varılamaması ile uzlaşmanın temin edilememesi arasında sonuçları itibariyle herhangi bir fark yoktur. TÖUY on beşinci maddesine göre; uzlaşma komisyonu uzlaşma görüşmeleri sonucunda oluşabilecek her durumu tutanakla tespit etmekle yükümlüdür. Uzlaşmaya varılamaması durumunda düzenlenen tutanağın uzlaşmanın temin edilememesi durumunda düzenlenen tutanaktan farkı ise mükellef veya ceza muhatabı tarafından da imzalanmasıdır. Bu tutanak, tarafların olumsuz iradelerini, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza üzerinde anlaşamadıklarını tespit eden bir belge niteliğindedir.

-Kısmi uzlaşma yapılması durumunda tutanak düzenlenmesi;

Yönetmeliğin 15. maddesine göre; kısmi uzlaşmanın talep edilmesi ve bu talep üzerine gerçekleştirilen uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılması halinde, düzenlenen tutanağın açıklama bölümünde hangi kısımda uzlaşmaya gidilmek istendiği açıklanmalıdır. Tutanakta, inceleme raporundaki tespit edilen matrahtaki farkların hangileri için uzlaşmanın istendiği ve bu farklar için uzlaşılan vergi ile ceza tutarı açıkça belirtilir.

Kısmi uzlaşmanın sağlanması durumunda da komisyonun uzlaşılamayan matrah farkları için mükellefe veya ceza muhatabına sunduğu son teklif tutanakta yer

almakta ve ilgiliye, yargı yoluna başvurma süresinin son gününe kadar yazılı olarak vergi dairesine başvurmak suretiyle uzlaşma imkânı tanınmaktadır.

B. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyattan sonra uzlaşma talep etmek birtakım şartlar vardır. Bu şartlar VUK ek birinci maddesinde sayılmıştır. Buna göre, uzlaşma kurumundan faydalanabilmek için vergi ziyana sebep olan hareketin kanunun yeteri kadar anlaşılammış olmasından kaynaklı olmalıdır. Yahut vergi ziyana sebep VUK üç yüz altmış dokuzuncu maddesinde listelenen sebeplerden ötürü oluşmuş olmalıdır. Bu iki unsur harici bütün maddi olan hatalarda ve yargı kararı ile idarenin anlaşamadığı durumlarda uzlaşmadan yararlanılabilir (Mutluer, 1975: 61).

Tüm bu sebepler göz önüne alındığında hemen hemen tüm tarhiyatlarda uzlaşmaya gidilebilmesi olanaklı olmaktadır. Ancak sistemde bu sebeplerin varlığı üzerinde durmamakta, yalnızca kanun maddelerinin yeterli anlaşılmaması sebebi var olduğu sürece uzlaşma talepleri kabul edilmektedir (İşbilir, 2008: 72).

VUK ek birinci maddesine göre, adı üstünde tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan faydalanabilmek için verginin tarh aşaması geçmiş ve cezanın kesilmiş olması gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006: 16).

Aslına bakılırsa tarhiyat sonrası uzlaşma diye bir şey yoktur. Bu direk uzlaşma kurumudur. Ancak sistemimize sonradan dâhil olan tarhiyat öncesi uzlaşma, mevcut uzlaşma kurumunun başına tarhiyat sonrası ibaresinin getirilmesini gerekli kılmıştır (Candan, 2006: 267).

1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurabilme Koşulları

Tarhiyat aşaması sonrasında uzlaşma kurumundan yararlanma suretiyle başvuruda bulunmak için; aşağıda sayılan şartlar gereklidir.

- Tarhiyat sonrasında tespit edilen vergide VUK'da sayılan vergi hataları yahut her türlü maddi hataların tespit edilmesi şarttır.

- Vergideki uyuşmazlığın mükellefin yanılması sonucu meydana gelmiş olması gerekmektedir. Bu yanılmalar idari makamların mükellefi yanılması şeklinde de olabilir, mükellefin kedi kendine yanılması neticesinde oluşmuş da olabilir.

• Oluşan vergi hatasının suç teşkil etmesi sonucu bu suçların kanun hükümlerinin yeterli derecede anlaşılmamasından kaynaklı ileri gelmiş olması gerekmektedir.

• Yargı kurumlar ya da ilgili bakanlığın birbirine benzer hadiselerde fikirlerinin değişmesi neticesinde ek tarhiyat yahut ceza verilmesine sebep olacak bir sonuç oluşmuşsa, yine taraflar uzlaşmayı talep edebilir (Bayraklı, 1998: 26).

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

22.10.2005 tarihinde uzlaşma yönetmeliğinde değişiklik olmuş ve komisyonun yeni yapısı vergi dairesi olan ve olmayan bölgelere göre oluşturulmuştur. İlgili yönetmeliğin altıncı maddesinde komisyon isimleri ve şöyle açıklanmıştır; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonudur. Bu komisyonlar üyelerin hepsinin hazır bulunması ile toplanır ve oy çoğunluğu ile karar alır (Vardal, 2009: 32). Aşağıda sayılan komisyonlar kısaca açıklanmıştır.

a. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Söz konusu komisyon uzlaşma yönetmeliği altıncı maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre; vergi daire müdürü başkan olmak üzere, yine başkanın seçtiği müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı olmak üzere memurlarca oluşan üç kişilik bir ekiptir.

b. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Defterdarlık komisyonu, uzlaşma yönetmeliği altıncı maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, vergi daire başkanlığı bulunmayan bölgelerde bir komisyon kurulması gerektiğinde ilgili bölgedeki defterdarın başkanlığında, gelirler müdürü ile vergi daire müdüründen oluşacak üç kişilik bir ekiptir.

c. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Söz konusu komisyon uzlaşma yönetmeliği altıncı maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, vergi daire başkanlıklarının bulunduğu alanlarda daire başkanı başkanlığında ve yine başkanın seçeceği grup müdürlerinde meydana gelen üç kişilik bir ekiptir.

d. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Yine bu komisyon da uzlaşma yönetmeliği altıncı maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, merkezi uzlaşma komisyon yetki sınırları içinde, defterdarlık komisyonu ve vergi daire başkanlığı komisyonlarının yetkisini aşmış uzlaşma talepleri için Gelir İdaresi Başkanı başkanlığında veya başkanın seçip yetki verdiği yardımcısı, hukuk müşaviri kişilerin başkanlığında, başkanın seçtiği grup başkanları ve hukuk müşavirlerinden oluşmaktadır.

e. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Söz konusu komisyon uzlaşma yönetmeliği altıncı maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, mahalli bölge sınırlarını aşan vergilerde uzlaşmak için kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında başkanın yetkilendirdiği yardımcısı ile Gelir Yönetimi Daire Başkanından meydana gelmektedir.

3. Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmanın Yapılması

Bu kısımda tarhiyattan sonra uzlaşma isteminin talep edilmesi ve uzlaşmanın nasıl gerçekleştirileceği aşamaları açıklanacaktır.

a. Uzlaşmanın Talep Edilmesi

Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebi" başlıklı 7'nci maddesinde, uzlaşma talebinde bulunabilecekleri hüküm altına almıştır. Söz konusu maddede, uzlaşmayı talep edebilecek kişiler sayılmıştır.

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde direkt kendi kullanabileceği gibi, mükellef vekili aracılığıyla da kullanabilir (Arıkan ve Tosuner, 2003: 76). Vekil aracılığıyla uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, söz konusu yönetmelik maddesine göre vekilin resmi vekâletname ile tayin edilmiş olması gerekmektedir.

Yukarıdaki bilgiden anlaşılacağı üzere vergi idaresinin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi yoktur.

Ancak bu durumun bir istisnası olarak da değerlendirilebilecek bir durum söz konusudur. Re 'sen tarhiyat söz konusu olması halinde, vergi idaresince de mükellefler uzlaşmaya davet edilebilir (Bayraklı, 1998: 28).

Uyuşmazlık yönetmeliği madde dokuza göre uzlaşma talebi mükelleflerce yahut ceza muhatabınca yazılı bir biçimde olarak ilgili makama, cezanın tebliğ tarihinden başlayarak otuz gün içinde yapılması gerekir.

Ancak, bu süre her sene temmuz ayındaki yirmi günlük mali tatile denk gelirse, mevcut süre ara verilmenin sonrasında yedi gün daha uzar (Bayraklı, 1998: 28).

Yasal başvuru süresi bittikten sonra uzlaşma talep edilirse ilgili komisyon bu başvuruları incelemeyen dahi reddedilir (Nas, 2009: 193). Çünkü uzlaşma başvuru süresi bir kanuni süredir. Bilindiği gibi vergi idaresinin kanuni süreyi değiştirmek gibi bir imkânı yoktur.

Uzlaşma başvuru dilekçesinde, amaç açıkça belirtilmelidir ve talep eden kişinin yahut resmi vekilinin imzası olmalıdır. Başvuru en az bir nüsha ve yazılı bir biçimde yetkili olan komisyona yapılmalıdır (Kızılot,2003; 257). Başvuruda; mükellef isim ve soy ismi ile adresi, bağlı olunan vergi dairesi adı, ilgili mükellefin hesap numarası, vergi ile birlikte cezanın miktarı, ihbarnamenin tarihi ve numarası ile tebliğinin tarihi, uzlaşma dayanaklarının maddeler şeklinde yazılı olması, tarih ve imza bulunmasında yarar vardır (Aksoy, 1999: 138).

b. Uzlaşmanın Yapılması

Uzlaşma talebinin incelenip değerlendirilmesi ilgili görüşmelerin yapılması esasları ile birlikte Uzlaşma Yönetmeliği madde onda açıklanmaktadır.

Komisyona gelen başvurular ilgili kuruma iletilmeden önce öninceleme sayılabilecek bir incelemeden geçmektedir. Burada başvurunun süresinde olup olmadığı, ilgili komisyon yetki sınırlarını aşıp aşmadığı incelenir. İnceleme sona

erdiğinde başvurunun usulsüz yapıldığı tespit edilirse başvuru reddedilir (Organ, 2006: 166).

Böylece öninceleme sayesinde, komisyonun gereksiz yere zamanı gitmez ve emek tasarrufu edilmiş olur.

Uzlaşma başvurusu usul yönünden yahut şekil uygunsuzluğu gibi nedenlerden ötürü reddedildiğinde ve kanundaki otuz günlük süresi hala mevcut ise, mükellefler başvurunun reddine sebep olan olayı düzeltip tekrar komisyona giderek başvuruda bulunabilir.

Eğer başvuru süresince ve usulüne uygun bir biçimde yapılmışsa, uzlaşma toplantılarının yeri ve saati, toplantı günü, toplantıya bizzat mükellefin mi resmi vekilinin mi katılacağı hususu gibi bilgiler komisyon sekretaryasınca yazı ile on beş gün önceden mükellefe tebliğ edilir. Mükellef talep ederse bu on beş günlük süre beklenilmeden daha önceki bir tarihte de toplantı yapılabilir.

Mükellefin uzlaşma başvurusunda bildirdiği adreste bulunmamasından dolayı komisyonun davet yazısı tebliğ olunmazsa başvuru geçersiz sayılır (Eroğlu, 2005: 725).

Mükellefin yahut resmi vekilinin davet yazısında bildirilen yer ve saatte toplantıda hazır olması durumunda görüşme başlamış olur. Bu toplantılara mükellefler isterlerse 3568 sayılı kanun ile kurulan meslek odasından bir SMMM ile katılabilir. Ancak meslek mensubu kişiler yalnızca görüşlerini açıklayabilir, tutulan tutanaklara imza atamazlar (Kızılot, 2003: 259).

Uzlaşma komisyonu toplantısında önce mükellef veya ceza muhatabının kimlik bilgilerinin doğruluğu tespit edilir. Ardından görüşmeler resmen başlamış olmaktadır. Mükellefler yahut yerlerine yetkili vekili konuya dair gerekçelerini açıklar. Buna karşılık komisyon üyeleri kendi fikirlerini söylerler. Ardından rakamlar üzerinden pazarlık yapılarak uzlaşma sağlanmaya çalışılır. Burada önem arz eden durumlar, söz konusu uyuşmazlığın ne şekilde delillendirildiği, uyuşmazlık devam ederse yargı yolunda davanın kazanılma ihtimali ya da davanın açılması halinde ne kadar sürede sona ereceği, kazanıldığında ise tahsil edilecek miktar ile anlaşma sağlanması durumunda hazineye girecek miktarın karşılaştırılarak, bir an önce hazineye para girmesi durumlarıdır (Eroğlu, 2005: 726).

Uzlaşma günü ertelenmesi de yönetmelikte açıklanmaktadır. Önceden belirlene günde ilgili komisyonun toplanamayacağı netleşmesi durumunda yeniden bir uzlaşma günü belirlenir ve mükellefe tebliğ olunur. Yahut toplantı

gerçekleşir de sonuca varılamaz, daha çok araştırılmak istenirse yine o gün karşılıklı taraflar arasında belirlenen bir güne ertelenebilmektedir.

4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinin Sonucu

Uzlaşma görüşmeleri tamamlanmasının ardından uzlaşmanın sağlanması ve sağlanamaması şeklinde iki ayrı durum ortaya çıkmaktadır.

- Uzlaşmanın sağlanmış olma durumu:

Toplantılar sonucunda anlaşma temin edilirse komisyon üyelerinin tamamının imzası ve karşı taraf olan mükellef imzası ile üç ayrı tutanak çıkarılır. Bu kopyalardan biri anında mükellef yahut nezdindeki vekiline verilir. Diğer nüsha gerekli işlemler için üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Diğer nüsha komisyonca oluşturulan dosyada muhafaza edilir.

Uzlaşma temin edilmiş ise artık mükellefin o konuya dair yargı yoluna başvurma hakkı ortadan kalkar.

Ancak mükellefin uzlaşma talebinden önce açmış olduğu bir dava var ise uzlaşma sağlanılan kısım mahkemeye sunularak davanın reddi sağlanabilmektedir (Başaran, 2010: 31).

Uzlaşmanın sağlanması ile uzlaşan mükellef yahut ceza muhatabı ceza indirimi kurumundan yararlanamaz. Tam tersi düşüldüğünde de cezada indirim olanağından faydalanan bir mükellef de uzlaşma kurumundan yararlanamayacaktır (Çelikkaya ve Tekin, 2007: 179).

Uzlaşmanın temin edilmesiyle uzlaşılan bölüm hakkındaki kamu borcunun ödenmesi gerekmektedir. Eğer kanunda öngörülen ödeme süresi geçmemiş ise kendi ödeme süresinde, ödeme süresi geçmiş ise de uzlaşma tutanağı tebliği ile başlayan otuz günlük sürede ödeme yapılmalıdır.

Komisyonun teklifi mükellefçe kabul edilmezse ilgili komisyon kendi teklifini tutanağa yazar. Mükellefler yargı yoluna gitme süresinin son anına kadar teklifi kabul ettiğini yazılı bir biçimde ilgili vergi dairesine bildirebilir ve böylece uzlaşma temin edilmiş sayılır (Yüksekal, 1998: 61).

- Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise:

Uzlaşmanın sağlanamaması durumları şu şekilde sıralanabilir. İlgili mükellef uzlaşmanın yapılacağı gün ve saatte toplantıya katılmazsa, katılmasına karşın

düzenlenen tutanağa imza atmaz yahut ihtirazı kayıt altında imza atarsa uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Mevcut bu durumda yine üç tutanak hazırlanır. Komisyon üyelerinin tamamının imzası ve karşı taraf olan mükellef imzası ile üç ayrı tutanak çıkarılır. Bu kopyalardan biri anında mükellef yahut nezdindeki vekiline verilir. Şayet mükellef toplantıya gitmemiş yahut tutanağı almıyor ise tutanağın iki nüshası gerekli işlemler için üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Diğer nüsha komisyonca oluşturulan dosyada muhafaza edilir.

Uzlaşma gerçekleştirilemediği takdirde taraflar tekrar uzlaşma talebinde bulunamaz ama yargı yolu açıktır. Yargı yoluna başvuru süresi geçmemiş ise kendi süresinde, geçmiş ise de tutanak tebliği ile birlikte on beş gün ek süre tanınmıştır. Mükellefler isterlerse dava yoluna başvurur isterlerse cezalarda indirim kurumundan faydalanabilirler (Bayraklı, 1998: 30).

TÖUY madde on beşte 5 kısmi uzlaşmadan söz edilmektedir ve bu kısım yukarıdaki bölümde ele alınmıştır. Ancak Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre uzlaşma talepleri ihbarnamedeki verginin tamamına yönelik yapılabilir. Tarhiyattan sonra yapılacak uzlaşmada kısmi uzlaşma talepleri geçersizdir ifadeleri yer almaktadır.

Böylece, tarhiyat sonrasında uzlaşmalarda yönetmelik hükmü gereği kısmi uzlaşma yoktur. Bu durumda birden çok tarhiyat sebebi olması durumunda, mükellefler ya üzerine düşen vergilerin tamamı için uzlaşmak ya da tamamı için yargı yoluna gitmek mecburiyetinde kalacaktır (Ak, 1999: 167).

II- TÜRKİYE'DE TARHİYAT ÖNCESİ VE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMADA MEVCUT DURUM

Uzlaşma müessesesi ülkemizde 1963 yılında yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren günümüze gelene kadar sürekli olarak değişikliğe uğrayan kurumun, tarihsel gelişimi aşağıda başlıklar halinde ilgili kanunlar ile kapsamlı bir şekilde açıklanacaktır.

A- 1963-1998 Döneminde Uzlaşma

1963 yılında ilgili kanun ile yürürlüğe giren bu kurum haliyle yeni olduğundan, daha iyi açıklanmak ve anlaşılacak adına bu dönemde birçok değişikliğe uğramıştır. Aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1- 205 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme

Gelişmiş ülkelerdeki eskiye dayalı uygulamalara rağmen uzlaşma müessesesi ülkemizde “213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun” ile 19.02.1963 tarihinde ve 205 sayılı Kanunla kabul edilmiştir (RG No: 11343; 28.02.1963). Uzlaşma müessesesinin ana amacı, mükellef ile vergi idaresini, vergi uygulamalarının uzun süren oyalayıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin olabilecek en kısa sürede tahsilini sağlamak, yargı organlarının iş yüklerini azaltmak ve psikolojik açıdan mükellefi iyi açıdan etkileyerek mükellefin ile idare ilişkilerini düzenlemektir (Aksoy, 1996; 114). 205 sayılı kanunun çıkarılmasının amacı da; yeni çıkarılan bu kurumun mahiyeti ile ilgili açıklamalar yapmaktır. “Yeni vergi kanunu ile uygulama alanı bulan uzlaşma müessesesi bir yargı yahut dava kurumu ile karıştırılmamalıdır. Adından da anlaşılacağı üzere uzlaşma bir anlaşma kurumudur. Kazai bir önemi ve sonucu yoktur, rıza üzerine geliştirilmiş bir anlaşmadır. İki tarafın rızası ile gerçekleşir (Uyar, 1963; 165). Bu müessese vergi mevzuatı bakımında ileride olan ülkeler temel alınarak uygulamaya konulmuştur. Söz konusu bu ülkelerin uzlaşma müessesesi unsurlarına güvenmek gerekmektedir (Savacı, 1963; 169).

Uzlaşma müessesinin esaslı noktaları Vergi Usul Kanunu'nun ek 1-12. ve 205 sayılı kanunun yirmi ikinci maddelerinde açıklanmıştır.

2. 485 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme

Vergi usul kanunumuza 1963 yılı itibari ile giren uzlaşma müessesesi 1981 yılına kadar olduğu gibi muhafaza edilmiştir. Uygulamalar çoğaldıkça yaşanan sorunlar ve aksaklıklar yayınlanan tebliğlerle açıklanmaya çalışılmış, uzlaşma komisyonlarının yetkileri artırılmıştır. 1963 yılından itibaren yapılan tek düzenleme ise, 485 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu kanun ile uzlaşma hakkındaki ek 1. Madde ile uzlaşma kapsamına ortalama olarak belirlenen kâr haddi esas alınarak ve gider esası temel alınarak yapılan tarhiyatlar da dâhil olmuştur (Kızılot, Kızılot, 2007; 101-102). Böylelikle 485 sayılı Kanun (RG No:11748; 08.07.1964) ile birlikte uzlaşmada ilk resmi değişiklik gerçekleştirilmiştir.

3. 2365 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme

Söz konusu olan kanunun doksan üçüncü maddesi ile VUK'nun uzlaşma müessesine yönelik ek üçüncü maddesine eklenen fıkra ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulmuştur. Böylece 7 Merkezi uzlaşma komisyonu oluşturulmuştur (RG No: 17207; 31.12.1986). Bu merkezi uzlaşma komisyonları mahalli komisyonların yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşmayı sağlamakla görevlendirilmiştir. Komisyonun başkan ve üye seçilmesi ve çalışma şartları ile ilgili esasları Maliye Bakanlığı belirlemektedir (Özbalcı, 1981; 3). Açıklamak gerekir ki bu 2365 sayılı kanun ile uzlaşma hükümlerinde herhangi bir değişikliğe gidilmeyip, sadece uzlaşma hükümlerine yeni bir fıkra ilave edilmiştir.

4. 3239 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme

1985 yılında 3239 sayılı Kanun (RG No: 1895; 11.12.1985) ile vergi sistemimize tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu girmiştir. Vergi mükellefi ile vergi idaresi tarafları arasında daha doğmamış olan, ama doğması kesin gözü ile yaklaşılacak uyumsuzluğu, karşılıklı fedakârlıklarla gidermek için anlaşmaları manasındaki bu kurum ikinci uzlaşma kurumu olarak değerlendirilebilmektedir. Vergi hukukumuzda ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle eklenen ek on birinci madde ile girmiştir. Ama kurumun işlerlik kazanması 16.2.1987 tarih ve 19734 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile ve bu yönetmeliği ile mümkün kılınmıştır (Candan, 2001; 329).

205 sayılı Kanunla vergi hukukumuzda dâhil olan uzlaşma 1963 yılındaki ek maddeler ile yürürlüğe giren tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu kapsamında, ikmalen ve resen salınan vergiler ile bu vergilere yönelik cezaları yönünden yargıya başvurmadan mükellef ile vergi dairesinin anlaşmalarını kapsamaktaydı. Ama yalnızca kesinleşen vergilerde yani tarhiyat sonrası içeren bu kurum mevzuatta boşluk oluşturmaktaydı. Sebep tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu 3239 sayılı Kanun ile vergi hukuku sistemimizde dâhil edilmiştir. Diğer bir deyişle, vergi idaresi ve

vergi mükellefi arasında tarhiyattan önce uzlaşma yapılması da mümkün hale gelmiştir (Aksoy, 1996; 117).

3239 sayılı Kanunun gerekçesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

Uzlaşma kurumundaki amaç anlaşmazlıkların biran önce sonuca kavuşturulması ile birlikte alacağın en kısa sürede hazineye girmesi olduğundan, bu amaç doğrultusunda tarh işlemi başlamadan da tarafların anlaşmalarına imkân vermek adına ilgili yönetmelik çıkarılmıştır.

5- 4008 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme

1995 yılında değişikliklere bir yenisini daha eklenerek 4008 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir. 4008 sayılı kanun (RG No: 23522, 24.6.1994) ile birlikte uzlaşma kapsamında değişikliğe gidilerek kaçakçılık fiiline ilişkin kesilen vergi ve cezalarda uzlaşma olmayacağı belirtilmiştir (Özbalcı, 2007: 893). Anlaşılacağı üzere çıkarılan bu kanun ile özellikle uzlaşma kapsamında değişikliğe gidilmiştir.

1995 tarihinden önce, 4008 sayılı Kanundan çıkarılmadan salınan vergilerde ve bu vergilere yönelik kesilen kaçakçılık, kusur, ağır kusur cezaları uzlaşma kapsamında bulunmaktaydı. Çıkarılan bu kanun ile kaçakçılık fiili nedeniyle cezalı tarhiyatlarda salınan vergiler ve kesilecek cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır (Doğan, 2000: 74)

1995 dönemine kadar olan kısımlarda vergilendirmeye yönelik kesilen ceza ve vergi asıllarında eski hükümlerin uygulanması gerekmektedir (Kızılot, Kızılot, 2007: 102)

B- 1999-2008 Döneminde Uzlaşma

Bu döneme kadar yavaş bir şekilde oturmaya başlayan uzlaşma müessesesi yapısında yine değişiklikler meydana gelmeye devam etmiştir. Aşağıda getirilen değişikliklere kısaca değinilecektir.

1- 4369 sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler

Bu kanun ile birlikte uzlaşma müessesinde önemli birtakım değişiklikler yapılmıştır (RG No: 23786, 29.07.1998). Bu kanunun genel gerekçesi, uzlaşma

müessesini daha etkin ve amaçlara hizmet eder bir kurum haline getirmektir. Çünkü değişikliklerden önceki mevcut yasal düzenlemeler ile kurum tam etkinlik sağlayamamaktaydı. Uzlaşma kuralları, söz konusu kanun öncesi VUK'nda 376. maddeden sonra gelmek şartıyla ek on birinci madde şeklinde bulunmaktaydı. Ancak çıkarılan 4369 sayılı Kanun ile bu ek maddelerin dördü (ek, 2,3,4,5) 1.1.1999 tarihi itibariyle geçerli olmak kaydıyla yürürlükten belli bir süreliğine kaldırılmıştır ve de uzlaşmanın konusunu belirleyen ek birinci maddede çok büyük değişiklikler yapılmıştır (Sarıkaya, 1998: 20). 4369 sayılı Kanunla öze ilişkin birçok değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler aşağıda ele alınmıştır.

4396 sayılı kanun ile uzlaşma müessesinde köklü ve büyük değişimler yapılmıştır. Aşağıda bu değişiklikler alt başlıklar altında kısaca açıklanacaktır.

a. Kısmi Uzlaşma Hakkının Getirilmesi

Uzlaşma müessesine 4369 sayılı kanun ek on birinci madde ile getirilen büyük yeniliklerden biri Kısmi uzlaşmadır. Bu kavramın amacı 4369 sayılı Kanunda açıklanmıştır:

Yaptığı birden çok eylem neticesinde belli bir matrah farkı oluşturan mükellef, bu eylemlerden herhangi birine karşı çıkarken diğerini kabul edebilmektedir. Bu durumlar için idare çözüm getirerek mükellefler kabul ettikleri matrah farkına sebep olan hareketleri üzerinden uzlaşmaya giderken kabul etmeleri kısım için yargı yolunu seçmekte serbest bırakılmıştır. Başka bir değişle kısmi uzlaşma olanağı getirilmiştir.

4369 sayılı kanun beraberinde birtakım sorunlar da getirmiştir. Bu sorunlar daha çok artan oranlı vergilerde görülmektedir. Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde artan oranlı(gelir vergi), düz oranlı (kurumlar vergisi) ve bunun yanı sıra değişken oran diye tanımlayabileceğimiz KDV de vardır.

Kısmi uzlaşma uygulanmada sabit oranlı tarife üzerinden alınan vergilerde herhangi bir sıkıntı yaşamayacaktır. Bunun sebebi vergi inceleme raporlarında bulunan konuların hepsi matrah farkı tutarına sabit bir oran uygulanacaktır. Böylece tarh edecek vergi ve ceza miktarı net bir biçimde belirlenecek ve kesin miktarı belli olan vergi ve cezalar adına kısmi uzlaşmaya imkânı bulunacaktır. Ama kısmi uzlaşmada artan oranlı tarifeye bağlı bir vergi uyuşmazlığında ciddi sorunlarla

karşılaşılması kaçınılmazdır. Çünkü artan oranlı tarife ile vergilerde, matrahın artması ile birlikte hesaplanan vergi tutarı artacaktır. Bu durumda da vergi incelemesi sonuna gelindiğinde tespit edilen matrah farklarından, kısmi uzlaşma kapsamında uzlaşmaya gidilen verginin hangi vergi dilimine gireceği yahut başka bir anlatımla hangi vergi oranına göre vergi salınacağı belirlenmesi sorunu ile karşılaşmıştır(Sarıkaya, 208: 22).

b- Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması

VUK' da 4369 sayılı kanun ile gidilen düzenlemede, ceza hükümleri bir bütün olarak değiştirilmiş, önceki mevcut durumdaki üç kademeli ceza sistemi kalkmış yerine vergi zıyaı cezası getirilmiştir. Bu ceza ise, zıyaı uğratılan vergi miktarının bir katı şeklinde belirlenmiştir. Tabi kanunun üç yüz elli dokuzuncu maddesinde sayılan nedenler yüzünden ceza gerekmesi halinde ceza miktarı üç kat olmaktadır. Bu da, 4369 sayılı Kanun öncesinde kaçakçılık suçuna denk düşmekteydi. 4369 sayılı Kanun ile birlikte cezalar uzlaşma müessesesi kapsamında çıkarılmıştır. Bu durumda uzlaşma yalnızca vergi asılları için sağlanabilecek, kesilen cezalar ise uzlaşılan bu yeni vergi miktarına göre düzeltilecektir (Kızılot, Kızılot, 2007: 247).

Bu değişikliğe gidilmesinin amacı ise son zamanlardaki uzlaşma müessesinin uygulamaları olmuştur. Şöyle ki, uzlaşmaya konu olaylarda vergi aslında bir indirim yapılmadığı ancak vergi cezalarında önemli oranlarda indirime gidildiği hatta hiç alınmadığı görülmüştür. Bu vergi mükellefleri açısından bakıldığında haksızlık olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca uzlaşma müessesesi amacından da uzaklaşmaktadır. Tüm bu nedenler kanun koyucuları uzlaşma müessesinde değişikliğe gitmeye sürüklemiş, 213 sayılı Kanunun ek bir, iki, üç ve dördüncü maddelerindeki hükümler tek bir madde altında toplanmıştır. Aynı kanun üç yüz kırk dördüncü maddesine “uzlaşılan matrah farklarında ceza uzlaşılan vergi tutarına göre değiştirilir ifadesi” konularak, uzlaşılan miktarlara göre ceza uygulanmasıyla vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında bir ayrımın olması ilkesi gözetilmiştir (Turan, 1999: 72).

c) Mükellefe Düşünme ve Değerlendirme Süresinin Tanınması

4369 sayılı Kanun ile önemli bir yenilik de mükellefe düşünme hakkının tanınmasıdır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda bir tutanak tutularak idare bu tutanağa son teklifini de yazıp mükellefe yollar. Mükellefler ise yargı yoluna başvurma hakkı süresinin sonuna değin teklif sunulan vergi ve de ceza miktarını kabul ettiğine dair bir yazı ile bildirme hakkına sahiptir. Böylece mükelleflere yargı yoluna gitme süresi sonuna kadar düşünme fırsatı sunulmuştur (Kızılot, Kızılot, 2007: 105).

Eski düzenlemede örneğin mükellef uzlaşma komisyonuna gidip de o sıradaki psikolojisi uygun olmadığından uzlaşma olmaması ve toplantıdan dışarı çıksa bile geri gidip tekrar uzlaşmak istediğini belirtmesi gibi bir şansı yoktu. Kişilere düşünme hakkı tanınmış, yasal düzenleme ile mevcut eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. Görüşme sonucunda uzlaşma sağlanamadığı takdirde tutulacak tutanakla mükellefe belli bir süre tanınarak kişi isterse gelip beyan ederek yine uzlaşmaya gidebilecektir. Bu düzenleme ile mükellef inceleme, danışma ve mali durumunu yeniden düşünme olanağına sahip olacaktır (Turan, 1999: 73).

d) Uzlaşma Görüşmelerinde Meslek Odası Temsilcisi ve Muhasebeci Mali Müşavir Bulundurabilme İmkânının Sağlanması

4369 sayılı Kanun uzlaşma talep eden mükelleflere; uzlaşma toplantılarında bağlı buldukları meslek odasından bir temsilci yahut SMMM ve YMM bulundurabilme imkânı sağlamıştır. Yapılan bu yasal düzenlemeyle birlikte uzlaşma komisyonları saydam bir hale getirilmiştir. Böylelikle uzlaşma müessesesi, kanunlara gerektiği gibi nüfuz edememekten dolayı oluşan hataların ortadan kaldırıldığı ve bunun sonucu gereği mükelleflerin gereksiz yere yargıya aşamasına gitmesinin engellendiği bir yapıya dönüştürülmüştür.

2- 4444 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler

4369 sayılı Kanun (RG No:23786, 14.08.1999) ile Vergi Usul Kanununda birtakım değişiklikler yapılmıştır. Ama tüm dünyadaki kriz sebebiyle bu kanun ile getirilen düzenlemeler tam manasıyla uygulamaya konulup sonuç alınamamıştır.

Bunun sonucunda bazı düzenlemeler kaldırılırken bazıları ise ertelenmiştir. Ekonomi biraz olsun iyileşince söz konusu kanun olan 4444 sayılı Kanun, 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunda “ceza ve uzlaşma” ile ilgili yapılan yasal düzenlemeleri tekrar yeniden düzenlemiştir (Ak, 1999: 63). Bu düzenleme Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin de değişmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Buna yönelik değişiklikler, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede yer alan, “Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasında Dair Yönetmelikte” gerçekleştirilmiştir.

4444 sayılı Kanunu ile uzlaşma müessesesindeki değişiklikler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Bilindiği üzere 4369 sayılı Kanunla birlikte vergi cezalarında uzlaşma mümkün değildi. Söz konusu olan kanunun on dördüncü maddesi ile anlaşma sağlanan vergilerde cezaların anlaşılan vergi miktarına göre değiştirileceği hükmü kaldırılmıştır. Yapılan bu yasal düzenleme ile birlikte vergi aslı için kesilecek cezası da uzlaşma kapsamına alınmıştır. Böylece uzlaşılan vergide cezanın uzlaşılan vergi miktarına göre yeniden belirlenmesi de ortadan kalkmıştır. Ama vergi ziyana kaçakçılık ve üç yüz elli dokuzuncu maddede sayılı fiiller neden olması durumunda, tarh edilecek verginin yanı sıra kesilecek üç kat vergi zıyaı cezası da hala uzlaşmanın dışında tutulmuştur.

Eski düzenlemeye göre tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi zıyaı cezasında uzlaşmaya gidilmesi yanında usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da uzlaşma mümkündü. Ancak yapılan yeni düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşmaların kapsamından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları çıkarılmıştır.

3. 5736 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler

Üzerinde anlaşmazlık olan alacakların olabilen en kısa zamanda devlet hazinesine girmesine imkân sunmak ve yargı makamlarının iş yüklerini azaltabilmek için 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkındaki Kanun (RG No:26800, 27.02.2008) yürürlüğe girmiştir. Kanun, ilgili mükelleflere anlaşmazlık konusu alacaklar için yine 213 sayılı Kanunun uzlaşma hükümlerinden faydalanma şansı verilmesi ve uzlaşma ile alacakların tasfiyesi önerilmektedir.

Bu düzenleme ile kamu ile devlet ilişkilerini bozmadan devletin alacağını garanti altına almak, idareyi dosya masrafından ve iş yükünden kurtarmak gibi amaçlar hedeflenmiştir.

5736 sayılı Kanun, uzlaşma istenilen konunun sonucu tahakkuk eden vergi ve buna ilişkin cezaları uzlaşmaya müracaat zamanına değin hesaplanan gecikme faizlerinin, ilk taksiti uzlaşma tutanağının yapıldığı tarihi izleyen aydan başlayarak on sekiz ayda on sekiz eşit taksitle ödeme imkânı sağlamıştır.

Kanundan yararlanmak isteyen mükelleflerin başvurularını kanuni süre içinde tamamlamaları gerekmektedir. Yahut mevcut davalarından vazgeçen mükelleflerin bu uyuşmazlıklarla ilgili karar verilmiş olsa bile kanun yolu tüketilmemiş kararlar ise taraflara tebliğ olup olmadığına bakılmaksızın, bu kanundan yararlandırılmaları mümkün kılınmıştır.

5736 Kanundan yararlanma şartlarından biri de bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, uzlaşmaya başvurulmuş, uzlaşmanın mümkün olmadığına ilişkin tutanağa yazılan son kararın kabulü için daha süresi dolmadan alacaklara yönelik uzlaşma talepleri, uzlaşma hükümlerinden yararlanılmaktadır.

5736 sayılı kanunun, uzlaşma hükümlerinden altıncı madde hariç, diğer hükümler ile ilgili geçici bir uygulama süresi belirlenmiştir. Başvuruların 31 Mart 2008 tarihine kadar yapılması uygun görülmüştür ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mevcut süreyi uzatma yetkisi olduğundan bu süreç nisan ayı sonuna kadar uzamıştır.

4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin Yürürlüğe Girmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili esasları belirlemek amacıyla hazırlanmıştır. VUK'nun ek ikinci maddesine dayanılarak hazırlanan yönetmelik 3.2.1999 tarih ve 23600 nolu resmi gazetede yayınlanıp mevzuata girmiştir. Tarhiyattan önceki uzlaşmayı düzenleyen ve hukuki boşlukları dolduran bu yönetmelikte çeşitli tarihlerde değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişikliklerden biri, Tarhiyattan Önceki Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (RG No: 23796, 24.8.1999) ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliktir (RG No: 25974, 22.10.2005).

5. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği

İçişleri Bakanlığı VUK 'nunda yer alan uzlaşmaya ilişkin ek birinci maddenin vermiş olduğu yetkiyi kullanarak “Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği”ni yayımlayarak yürürlüğe koymuştur (RG No: 25186, 1.8.2003).

Söz konusu bu yönetmelik, il özel idareleri ve belediyelerce ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili esaslar belirlenmiş ve bu konuyla ilgili kanuni düzenlemeler daha anlaşılır, daha ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir. Ancak belirtelim ki, uzlaşma ile ilgili yasal düzenleme, hem merkezi idare vergileri hem de mahalli idare vergilerini kapsamına aldığından mükellef ve sorumlusu açısından ayırık bir düzenleme olanağı bulunmamaktadır (Doğrusöz, 2003: 7). Düzenlemeler hem merkezi hem de mahalli idarelerde aynı konuyla ilgili olduğundan, bir birinden farklı olmamalıdır.

6. Uzlaşma Yönetmeliğinin Yürürlüğe Girmesi

VUK 'ndaki tarhiyat sonrası uzlaşmaya dair usul ve esasları açıklamak için Uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmıştır (RG No: 23600, 3.2.1999).

Vergi idaresi yeniden yapılandırılma sebebiyle uzlaşma komisyonlarında değişiklik yapmak durumunda kalmış ve 22.10.2005 tarih ve 25974 nolu RG 'de yayımlanan yönetmelik ile önemli değişiklikler yapılmıştır.

Bu yönetmeliğin sisteme dâhil olmasıyla uzlaşma komisyonlarında değişikliğe gidilmiştir. Bulunulan bölgede vergi daire başkanlığının olup olmamasına göre tekrardan bir yapılandırmaya giden komisyonlar, vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, gelirler idaresi uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu şeklinde tekrardan belirlenmiştir. Yapılan tüm bu değişiklikler neticesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı hariç olmak şartıyla vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerindeki uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının belirlenmesi açısından dört guruba ayrılmıştır.

5736 sayılı Kanun kapsamında yapılacak uzlaşma başvuruları, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun miktar olarak yetkisine giriyorsa bu komisyon tarafından sonuçlandırılacaktır (VUK Genel Tebliği, Sıra No:1, RG No: 26806, 04.03.2008).

C- Rakamlarla Günümüzde Uzlaşma

Günümüzde uzlaşma müessesesi kabul görmüş ve sıkça kullanılan bir kurum haline dönüşmüştür. Zira hem mükelleflere hem de idare sağladığı faydalar düşünüldüğünde, hala eksik yanları bulunsa dahi uzlaşma müessesinin varlığı çok olumlu görülmektedir. Aşağıdaki tablolarda uzlaşma müessesesi, Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve iller bazında rakamlarla değerlendirilmiştir.

Tablo 1 verileri incelendiğinde, yalnız yüksek miktarlı raporların uzlaşmasının sağlandığı Merkezi Uzlaşma Komisyonuna 2014 yılında 34 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 1.095.031.346 TL'dir. 34 başvurudan 14'ü için gerekli indirimler yapılarak 169.501.397 TL üzerinden uzlaşma temin edilmiştir. Üzerinde anlaşılan 14 rapor için ceza miktarında ise 479.382.201 TL'den 5.184.714 TL'ye indirilerek uzlaşma temin edilmiştir. 2015 yılında 22 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 1.536.207.290TL'dir. 22 başvurudan 16'sı için gerekli indirimler yapılarak 403.600.579 TL üzerinden anlaşma temin edilmiştir. Uzlaşılan 16 rapor için ceza miktarında ise 1.477.852.281 TL'den 6.993.907 TL'ye indirilerek uzlaşma temin edilmiştir. 2016 yılında 8 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 288.860.333 TL'dir. 8 başvurudan 6'sı için gerekli indirimler yapılarak 58.960.357 TL üzerinden uzlaşma temin edilmiştir. Uzlaşılan 6 rapora ait 341.575.433 TL'lik ceza miktarının ise tamamı indirilerek uzlaşma temin edilmiştir. 2017 yılında 18 başvuru yapılmıştır. Raporda istenilen vergi miktarı 296.926.510 TL'dir. 18 başvurudan 3'ü için hiç indirim yapılmayıp 3.212.460 TL olarak anlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan 3 rapor için ceza miktarında ise 11.128.389 TL'den 1.904.432TL'ye düşülerek anlaşma sağlanmıştır. 2018 yılında 6 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 148.112.182 TL'dir. 6 başvurudan 3'ü için gerekli indirimler yapılarak 66.040.560 TL üzerinden uzlaşma temin edilmiştir. Uzlaşılan 3 rapor için ceza miktarında ise 114.695.107 TL'den 17.067.230 TL'ye düşülerek anlaşma sağlanmıştır.

Yıllar	Başvuru Sayısı	Uzlaşlan Dosya Sayısı	Uzlaşlamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşlamayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşlamayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2014	34	14	20	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714
2015	22	16	6	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
2016	8	6	2	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0
2017	18	3	15	296.926.510	293.714.050	3.212.460	3.212.460	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432
2018	6	3	3	148.112.182	62.776.029	85.336.153	66.040.560	192.715.550	78.020.442	114.695.107	17.067.230

Tablo 1: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

Yıllar	Başvuru Sayısı	Uzlaşlan Dosya Sayısı	Uzlaşlamayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşlamayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşlamayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2014	158	131	27	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589
2015	191	143	48	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464
2016	167	88	79	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434
2017	110	69	41	78.900.887	57.908.295	20.992.593	16.649.442	107.341.998	68.815.304	38.526.694	6.733.494
2018	86	53	33	90.328.296	78.082.996	12.245.299	9.858.621	120.696.805	88.456.707	32.240.098	5.834.969

Tablo 2: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı kapsamındaki ikinci uzlaşma komisyonu olan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na 2014 yılında 158 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 212.499.783 TL'dir. 158 başvurudan 131'i için gerekli indirimler yapılarak 56.030.702 TL olarak anlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan 131 rapor için ceza miktarında ise 231.013.160 TL'den 6.135.589 TL'ye düşülerek olarak anlaşma sağlanmıştır. 2015 yılında 191 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 189.077.422 TL'dir. 191 başvurudan 143'ü için gerekli indirimler yapılarak 51.457.065 TL olarak anlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan 143 rapor için ceza miktarında ise 126.887.041 TL'den 3.892.464 TL'ye indirilerek uzlaşma temin edilmiştir. 2016 yılında 167 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 356.833.610 TL'dir. 167 başvurudan 88'i için gerekli indirimler yapılarak 50.963.086 TL olarak anlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan 88 rapora ait ceza miktarında ise 265.819.441 TL'den 12.913.434 TL'ye indirilerek uzlaşma temin edilmiştir. 2017 yılında 110 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 78.900.887 TL'dir. 110 başvurudan 69'u için gerekli indirimler yapılarak 16.649.442 TL olarak anlaşma sağlanmıştır. Uzlaşılan 69 rapor için ceza miktarında ise 38.526.694 TL'den 6.733.494 TL'ye indirilerek uzlaşma temin edilmiştir. 2018 yılında 86 başvuru yapılmıştır. Raporda talep edilen vergi tutarı 90.328.296 TL'dir. 86 başvurudan 53'ü için gerekli indirimler yapılarak 9.858.621 TL üzerinden uzlaşma temin edilmiştir. Uzlaşılan 53 rapor için ceza miktarında ise 32.240.098 TL'den 5.834.969 TL'ye indirilerek uzlaşma temin edilmiştir.

III- SEÇİLİ ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESİNİN İŞLEYİŞİ

Uzlaşma müessesesinin diğer ülkelerdeki uygulamaları Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa ve İngiltere olmak üzere seçili dört ülkedeki uygulamalar kapsamında incelenecektir. Bu ülkelerin seçilme nedeni uzlaşma müessesesini etkin bir şekilde kullanan, uzlaşma müessesini başarıyla uygulayan ve idari aşamada uyuşmazlıkları büyük ölçüde (Almanya'da vergi uyuşmazlığının yaklaşık % 96'sı 'u idari aşamada çözümlenmektedir) çözümlenerek yargıya taşınmasının önüne geçebilen ülkeler olmasıdır.

A- ABD’de Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma Amerika’da seksen iki yıllık bir geçmişe sahiptir (Serim, 2006: 214). 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 (Erçoklu, 1986: 132). 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.

Amerika’da mükellefin vergi uyuşmazlıklarını yargıya intikal ettirmeden evvel idareye başvurması zorunludur. Başvurular, vergi idaresi bünyesinde çalışan uyuşmazlık ofislerine (Appeals Office) yapılır. Bu kurumun esas görevi uzlaşma başvurularını inceleyerek, inceleme tutanaklarını okuyarak ve mükelleflerle uzlaşma görüşmelerini yapmaktır (Tunç, 1989: 62). Mükellefler, uzlaşma görüşmelerine katılıp katılmamakta serbest olup, bizzat kendileri katılabileceği gibi sicile katılı yetkili vekilini de gönderebilir (Serim, 2006: 214).

Vergi idaresi aşağıdaki durumların mevcudiyetinde mükellefin uzlaşma teklifini kabul etmektedir;

-Vergi alacağının temin edilebilirliğine dair endişe; idarenin, mükellefin vergi borcunu normal ödeme süresi içinde ödeyebileceğine dair şüphelerinin olması durumudur. Örnek; mükellefin yirmi bin dolar vergi borcu vardır ve borcunun varlığını kabul eder. Ancak aylık geliri bu borcu ödemeye yeterli değildir ve paraya çevrilebilir mal varlığı yoktur. Mükellefin borcunu ne aylık taksitler halinde ne de başka bir şekilde ödeyemeyeceğinin anlaşılması durumunda vergi idaresi uzlaşma başvurusunu kabul edebilmektedir.

-Mükellefiyette endişe; mükellefin tahakkuk etmiş verginin doğruluğundan emin olmaması durumudur. Bu şüphe çeşitli sebeplerle ortaya çıkabilmektedir; hesap uzmanı kanunu yanlış yorumlamış olabilir, hesap uzmanı mükellefin kanıtlarını yanlış yorumlamış olabilir veya mükellef yeni bir kanıt sunmuş olabilir.

-Etkin vergi idaresi; bu durumda mükellefin, tahakkuk eden verginin doğruluğuna dair bir endişe yoktur ve mükellef vergi miktarının hepsini ödeme gücüne sahiptir. Ancak vergiyi ödemesi durumunda ekonomik olarak zor durumda kalacağını ve kendini haksızlığa uğramış olarak göreceğini öne sürerek uzlaşma

isteminde bulunabilir. Örnek; vergi mükellefinin ödeme gücü ve üzerine kayıtlı mal varlığı vardır. Ancak aynı zamanda bakmakla yükümlü olduğu çocuğunun uzun süreli tedavi gerektiren kronik bir hastalığı vardır ve mükellefin mal varlığı çocuğun tıbbi masraflarını karşılamak için kullanılacaktır.

Komisyonun yanıtıyla doksan günlük bir hak düşürücü süre devreye girer ve mükellefler doksan gün sürecinde ya vergi ve cezasını öderler ya da dava yoluna başvurular (Kotay, 2008: 108).

Amerika'da da uzlaşma sağlandığı takdirde kesinleşmekte ve mükellefe uzlaşılan vergi ve cezaları daha sonra dava konusu yapma hakkı tanınmamaktadır.

B- Almanya'da Uzlaşma Müessesesi

Almanya'da önceleri kabul edilmeyen uzlaşma müessesesi, yapılan çeşitli eleştiri ve temyiz merciinin devletin alacağından hiçbir nedenle vazgeçemez hükmüne karşı, kısa zaman içinde kabul edilmiş ve geniş bir uygulama alanı bulmuştur (Alaybeyk, 1959: 23). Bu sonucu yaratan temel etkenler, uzlaşmanın vergi yargısının yükünü hafifletmekteki başarısı ve vergi alacağının bir an önce hazineye intikalini sağlayabilmesidir. Almanya'da vergi uyuşmazlığının yaklaşık % 96'sı 'u idari aşamada çözümlenmektedir (Aksoy, 1999: 116).

Alman sisteminde, uzlaşma terimiyle güdülen amaç, vergileme nedeniyle ödevli ile idare arasında doğan uyuşmazlığın taraflar arasında anlaşma ve idari yol ile çözümlenmesidir (Aliefendioğlu, 1971: 47).

Uzlaşma, Alman Vergi Usul Kanunu'nun doksan dördüncü ve iki yüz yirincinci maddelerinde düzenlenmektedir. Kanuna göre verginin konusu itibariyle uzlaşmaya herhangi bir sınırlama getirilmemekte ve her türlü vergi üzerine uzlaşma yapılabilmektedir. Uzlaşmanın kapsamı da geniş tutularak mükellefe dava aşamasında da uzlaşma olanağı tanınmıştır.

Uzlaşmanın Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk başvurulacak ve uyuşmazlığın çözümünde kullanılan en etkin yol olduğunu söylemek mümkündür. Yargı yollarına başvuru aşamasının ön koşuludur uzlaşma. Hatta idari yollar ile uyuşmazlığın çözüm yolunun arandığının, idarenin de bu başvuruları reddettiğinin belgelendirilmesi ile yargı yoluna başvurulabilmektedir (Kızılot, 1986: 19).

Söz konusu kurumun Almanya’da bu kadar başarıyla uygulanmasında en önemli etkenlerden biri, vergi idaresine verilen yetkinin genişliğidir.

Bu ülkede uzlaşma süreci, vergi idaresinin ön inceleme sonunda mükellefle yaptığı görüşmeyle başlar. Bu ilk görüşmede mükellefle idare vergi konusunda bir anlaşmaya varamazsa ikinci bir görüşme daha gerçekleşir. İşte bu son konuşmada uzlaşmaya varılması Alman hukukunda uzlaşmanın esasını oluşturmaktadır (Aliefendioğlu, 1971: 47). Bu görüşmelerde iki taraf da görüşlerini açıklamakta ve pazarlık usulüyle bir anlaşmaya varılmaya çalışılmaktadır.

Uzlaşma süreci sonunda bir anlaşmaya varılmaması durumunda da mükellef yargı yoluna başvurmadan evvel idareye ön itiraz etme hakkına sahiptir. İdare yapılan bu itirazı değerlendirerek, mükellefe nihai görüşünü bildirir. Bunun sonucunda ya itirazı haklı görür tarhiyatı ortadan kaldırır ya da tarhiyatın yerinde olduğuna dair ispat ve delilleri mükellefe gönderir. Ön itiraz mecburi değildir bu sebeple mükellef idarenin görüşünün değişmeyeceğini düşünüyorsa bu aşamaya başvurmadan direk dava yolunu da tercih edebilir. Ancak yine idarenin onayını alması zorunludur.

C- Fransa’da Uzlaşma Müessesesi

Fransız vergi sistemine göre de vergisel anlaşmazlıkların direk dava yolu ile çözülmesi mümkün değildir. Bir uyuşmazlığın yargı merciine taşınabilmesi için öncelikle idari aşamada çözüm yollarının denenmiş ve bir sonuca ulaşılamamış olması gerekliliği vardır. Uyuşmazlığın idare nezdinde çözümlenememesi halinde yargı organlarına başvurulabilir. Uzlaşma kurumuna dair işlemler, vergi hizmetleri müdürü, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün üç memuru, bir noter ve mükellef temsilcisi olarak üç kişiden oluşup ve Eyalet Uzlaşma Komisyonlarınca yürütülmektedir (Kotay, 2008: 103). Komisyonca yürütülen uzlaşma sonuçları, tutanakla tespit edilir. Uzlaşmanın sağlandığı durumda, bu tutanak, iki taraf için de bağlayıcıdır. Söz konusu tutanakla, idare, adli tatbikatı durdurmayı; mükellef ise uzlaşılan miktarı yargı organlarında ihtilaf konusu yapmadan ödemeyi taahhüt eder (Kızılot, 1986: 19). Ancak uzlaşma hükümleri geçmişe uygulanmamaktadır; bir başka deyişle mükellef uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma tarihinden evvel ödediği ceza tutarının iadesini isteyemez.

Fransa’da uzlaşma süreci biraz farklı izlemektedir. Uyuşmazlık aşamasında uzlaşma teklifi idareden gelmektedir; mükellef ile idare karşı karşıya gelmemektedir. Böylece aralarında bir pazarlık süreci de gerçekleşmemektedir. Vergi idaresi mükelleflerin dosyasını önceden inceler ve uzlaşma teklifini mükellefe iletir. Mükellef ise uzlaşmayı onaylarsa tutanağı “*Okudum, kabul ediyorum*” Şeklinde bir yazı yazarak imzalar ve mükellef ve idare karşı karşıya gelmeden uzlaşma süreci tamamlanmış olur.

Fransa’da uzlaşma sadece vergi cezalarında uygulanmakta olup verginin aslı uzlaşma konusu edilememektedir (Özoymak, 1967: 120). Uzlaşılacak vergi cezasının türü ve miktarına ilişkin bir sınırlama ise yoktur; idare miktarı ve türü ne olursa olsun her vergiye ilişkin cezada uzlaşma yapma yetkisine sahiptir. Ancak bu durumun bir istisnası vardır. İdare; bir kaçakçılık suçu mevcut ise, söz konusu kurum kaçakçı bir kuruluş ise, suçlu uzlaşma teklifini reddetmiş ise, uzlaşma teklifini kabul etmemekte ve uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir (Aksoy, 1999: 113).

Fransa’da uzlaşmaya benzer nitelikler taşıyan iki farklı müessese daha vardır. Dolaysız vergilerde uygulanan terkin ve vergi indirimi müesseselerinde idare, Fransız Vergi Usul Kanunu’nun üç bölümünün L247. Maddesinin 1. fıkrasına göre, “*ödeme gücü olmayan mükellefin borcunu tamamen kaldırma ya da vergi miktarında indirim yapma yetkisine*” sahiptir. Ancak mükellefe tanınan bu hak, eşitliğin ve tarafsızlığın sağlanabilmesi için sıkı bir denetime tabi tutulmuş ve müessesenin uygulanması özel bir komisyona bırakılmıştır. Mükellefin ödeme gücünden yoksun olduğu gerekçesiyle bu haktan faydalanabilmesi için, bu amaçla kurulan Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu’nun yanında Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay’ın onayından da geçmesi gerekmektedir.

Uzlaşma, Fransa’da uyuşmazlıkların çözümünde en etkili yol olarak karşımıza çıkmaktadır. İdare ile mükellef sürekli iletişim halindedir ve uyuşmazlıklar daha çıkmadan ortadan kaldırılır. Rakamsal örneklere baktığımızda da dolaylı vergi uyuşmazlıklarının %94’ünün uzlaşma ile çözümlendiğini görmekteyiz (Kotay, 2008: 103). Dolaysız vergilerde uygulanan terkin ve vergi indirimi müessesleri ise anlam ve amaç olarak uzlaşmadan farklıdır. Ancak sonuçları uzlaşma ile birleştiğinde, vergi uyuşmazlıklarının sadece %3’ü yargıya gitmektedir (Aksoy, 1999: 113).

D- İngiltere’de Uzlaşma Müessesesi

İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünün esasını, uyuşmazlığın henüz çıkmadan evvel çözüme ulaştırılması oluşturur. Uyuşmazlığa engel olunamadığı durumlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise büyük oranda uzlaşma müessesesi ile giderilmektedir (Akdoğan, 1984: 39).

İngiltere’de mükellefler, gelir vergisi ile ilgili beyannameleri Nisan ayında eksiksiz ve doğru bir biçimde doldurup vermekle yükümlü olup söz konusu belgeler Kasım ayına kadar vergi idarelerince tetkik edilmektedir (Aksoy, 1999: 111). Bu süreç, Türk vergi sistemindeki tarhiyat öncesi uzlaşma ile benzer nitelikler taşımaktadır. Vergi idaresince, inceleme sonucu tespit edilen hatalar ve noksanlıklar, verginin tarhından evvel, mükellefe veya temsilcisine bildirilir. Daha sonra aralarında görüşerek bu hususta bir karara varırlar ve vergi bu görüşmelerin sonucunda verilen karara göre tarh edilir (Aksoy, 1999: 111). Çıkabilecek uyuşmazlıkların yaklaşık %90’ı da bu aşamada, henüz vergi tarh edilmeden ve uyuşmazlık ortaya çıkmadan çözümlenmekte; bir bakıma verginin tarh edilmesinden evvel mükellefin onayı alınmaktadır. Bu hususta idarenin amacı, mükellefle işbirliği içerisinde hataların düzeltilmesi ve kanunda da öngörüldüğü şekilde cezadan mümkün olduğunca kaçınılmasıdır.

Uyuşmazlığın çıkmasının engellenemediği durumlarda da konu, o bölgenin genel komiserine intikal ettirilir, genel komiserin kararı mevcut duruma ilişkin ise kesindir, kanun yoluna başvurulamaz; hukuki duruma ilişkin kararlarında ise mükellefin adli yargıya başvurma hakkı vardır (Aksoy, 1999: 111).

Şirket yetkilileri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıklar da öncelikle bu idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, çözüm bulunamazsa, mevcut bölgenin saygın kişiler olarak adlandırılan önde gelen iş adamlarının da yer aldığı grup ile idarenin temsilcilerinden oluşan “*Commissioner of Inland Revenue*” diye adlandırılan özel bir komisyona götürülmektedir (Kotay, 2008: 104).

İngiltere’de farklı yapı ve oluşuma sahip olabilen bu komisyonlar, İngiliz yargı organlarının hızlı ve etkin çalışabilmelerinin temel güvencesini oluşturmaktadır. İngiltere’de mali ve ekonomik davalar, adli yargı organlarından önce özel komisyonlara götürülmekte ve büyük ölçüde bu kurullarca çözümlenmektedir. Bu komisyonları, “*genel komiserler*”, “*özel komiserler*”, “*arazi vergisi komiserleri*”, ve “*hakem kurulları*” olarak sıralayabiliriz (Aksoy, 1999: 22).

Görüldüğü gibi; İngiltere’de vergiye ilişkin uyuşmazlıklar önce o vergiye ilişkin kurulmuş olan özel kurula götürülmekte ve bu aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır. Uyuşmazlığın yargıya intikali ise ancak bu suretle çözümün sağlanmadığı nadir durumlarda söz konusu olmaktadır. Batı ülkelerinde uzlaşmaya bakıldığında, her ülkenin kendi mevcut durumuna göre kurumu kendi bünyesine uyarladığı görülmektedir. Ancak incelediğimiz ülkelerin tamamında ortak bir nokta vardır; gelişmiş batı ülkelerinde uyuşmazlıklarda yargı organına başvuru yapabilmek için önce idari bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesine müracaat edilmesi şarttır. Mevcut ülkeler, vergisel anlaşmazlıkların çözümünde dava yolunu son çare olarak değerlendirmektedirler; daha çok anlaşmazlıkların idare nezdinde çözüme kavuşturulması esasını üzerinde durmaktadırlar (Ergin, 2014: 43).

IV. UZLAŞMA KURUMUNUN GELİŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Vergiciliğin ve vergilendirme hukukunun en önemli problemlerinden biri, çıkarılan vergi kanunlarının değişik yorum ve anlamalara meydan vermeyecek şekilde açık olmaması ve vergi konusu ile vergiyi doğuran olayı bütün düzenleme şekliyle tam olarak kavrayamamasıdır. Bundan dolayı vergi uygulaması karşısında uyuşmazlık mekanizması en büyük sorun olarak ortaya çıkmaktadır (Kocahanoğlu, 1977: 31).

Vergi mevzuatının genişliği ve kullanılan muhasebe teknikleri düşünüldüğünde yalnız mükellefleri değil çoğu hallerde Maliye’yi de tereddüde düşürerek, yanlışlıkların ve hataların oluşumuna zemin hazırlamaktadır.

Vergi uygulamasında mükelleflerle sürekli bir uyuşmazlık durumunda bulunmak, yalnız büyük vergilerin değil, ülkedeki ekonomik sistemin tamamının olması gereken şekilde yer edinmesi ve de gelişmesine mani olabilir ve ayrıca mükellef tarafında da bir takım olumsuzluklara yol açabilir.

Yukarıda bahsedildiği gibi, vergi dairesi ile vergi mükellefler arasında vergi uygulamasından kaynaklı anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Vergi uygulamasında bu uyuşmazlıkların çözüm yerini yargı organları teşkil etmektedir. Ancak bu çözüm şekli çok zaman almakta, pahalı bir sistem olarak görülmekte ve vergi adaletinin doğumundaki gecikmeler bu ilkenin zedelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Hatta

uyuşmazlık konusunun maddi hata, yanılma gibi hususlara ilişkin olması hallerinde dahi yargı organlarında çözüm aranmakta ve dolayısıyla yargı mercilerindeki işler çoğalmakta, basit uyuşmazlıkların çözümü dahi seneler almaktadır. Bundan dolayı bazı uyuşmazlıkların yargı organlarına ulaşmadan çözümü hususu düşünölmüş ve yargı mercilerinin işleri azaltılmak istenmiştir (Aliefendioğlu, 1971: 46).

Gelişmiş ölkelerde uzlaşma kurumuna verilen geniş uygulama sahası dolayısıyla vergi incelemelerindeki tenkit yanı uyuşmazlık konusu miktar pek yüksek olmasına rağmen vergi yargı organlarına giden vergi uyuşmazlıklarının pek düşük oranda kalması uzlaşmanın bu ölkelerin vergi uygulamasındaki önemi ve faydasını açıkça ortaya koymaktadır.

1963 yılında çıkarılan 205 sayılı Kanunla, uzlaşma kurumu bahsedilen yararları göz önünde tutularak vergi hukukumuzda sokulmuştur. Ancak bu kurumu düzenleyen hükümler, mükellefle idare arasındaki anlaşmazlıkları belirli koşul ve süreler içinde kısıtlı olarak görüşme ve uzlaşmalarını öngörmüş bulunmaktadır.

Bugünkü anlayışta, mükellefle idarenin anlaşmazlıklarını her aşamada ve karşılıklı güven içerisinde tartışmaları ve çözüm olanağı aramaları tanınmakta ve böylece vergi davalarının neden olduğu uzun ve yorucu izleme külfetinden kurtulmakta ve vergi mahkemelerine sadece prensip anlaşmazlıklar intikal ettirilmektedir.

Uzlaşma kurumunun, vergi idaresi ile mükellef arasındaki karşılıklı güvenin artırılması, mükellef ve idareyi dava dosya masraflarından kurtarması, vergi yargı organlarının işlerini hafifletmesi, verginin tahsilatını çabuklaştırması ve bunların sonucu olarak mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek suretiyle mükellefi huzura kavuşturabilmesi için, yeniden düzenlenerek, geliştirilmesi gerekmektedir (Aliefendioğlu, 1971: 46).

Uzlaşma müessesesinin daha etkin ve verimli, bir kurum haline dönüştürölmesi adına birtakım değişiklikler şarttır. Bu kısımda uzlaşma sisteminin vergi mevzuatımızda daha etkin işlerlik kazanması için birtakım öneriler sunulacaktır.

A- Yapısal Yönden Öneriler

-Vergi aslına yönelik uzlaşmada oran hep rutin olmamalıdır;

Günümüzde uzlaşma komisyonlarının bir rutin halinde vergi aslı ve cezasından indirim uyguladığı görülmektedir. Bilhassa belirtmek gerekir ki Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı taşra birimleri kanunda açıkça belirtilen bir husus olmamasından kaynaklı, vergi ve ceza miktarlarında kendi kendilerine birtakım indirim yapmakta ve bu durum olayın özelliğine uygun irade olmamaktadır (Saygılı, 2012: 217).

İdare, mükellefi sübjektif olarak ele almalı; malvarlığı, işyerinin mali açıdan kişilerin ödeme gücünü gösteren birtakım değerleri göz önüne almalıdır. Mükelleften alınması gereken vergisel anlamdaki ödemeler alındığı takdirde mükellef çok kötü bir durumda kalmamalıdır. Çünkü kişinin ekonomik faaliyetine devam etmesi devlet adına da olumlu bir durumdur. Böylelikle hem devlet ile mükellef arasında iyi ilişkiler kurulmuş olacak hem de mükellefin ekonomiye katkısı devam edecektir. Ancak burada belirtmek gerekir ki kötü niyetli mükellefleri de ayırt edilmesi şarttır. Bu da mükelleflerin vergilerini sürekli bir şekilde geç ödeyip ödememesinden ve sürekli uzlaşma yöntemiyle alacak tahsil edilmesinden anlaşılabilir (Serim, 2006: 104).

-Uzlaşma müessesinde yapılacak yasal düzenlemeler ile gecikme faizleri de uzlaşma kapsamına alınmalıdır;

Vergi anlaşmazlıklarının en kısa sürede çözülmesi ve kamu alacağının bir an önce tahsili açısından uzlaşma kurumunda yapılacak yasal değişikliklerle gecikme faizleri de uzlaşma kapsamına alınmalıdır. Ayrıca bu değişiklik uzlaşma komisyonlarına, görüşmeler sırasında hareket serbestisi sağlayacak ve pazarlık güçlerini artıracaktır. Komisyonların, mükelleflerin ödeyebilecekleri azami tutara uygunluk sağlayabilmek amacıyla vergilerde indirim yapmaları gibi bir zaruret karşılığında karşı karşıya bırakılmaması, indirim yapma konusundaki tereddütlerin giderilmesi ve sonuç itibarıyla uzlaşmanın gerçekleşmesine yönelik bir yaklaşım içerisinde bulunmalarının temini açısından olumlu etkileri de olacaktır.

Vergileme olayının kısa sürede sonuçlandırılması ve kamu alacağının bir an önce tahsili için gecikme faizlerinin uzlaşma kapsamına alınması, mükelleflerin uzlaşma kurumundan yararlanma isteğini artırarak uzlaşılan vergi ve cezaları ödemeye teşvik edecektir.

-Vergi cezalarındaki indirim miktarı ile ceza caydırıcılığı unsuru etkisini kaybetmemelidir;

Vergi kaçırılması gibi olaylara karşı uygulanan cezanın asıl amacı devlete gelir sağlama değildir, buradaki amaç kişilerin kanunsuz işler yapmasına engel olmaktır. Ancak uzlaşma komisyonlarının bazı kararlarında vergi aslının ve vergi cezalarının büyük bir çoğunluğu silinmektedir. Bu da mükellefleri kayıp kaçağa sevk ederek uzlaşma müessesesinin amacından uzaklaşmaktadır. Uzlaşma kurumundan istenilen yararın sağlanması ile birlikte cezaların caydırıcı yanlarının da korunması adına uzlaşma toplantıları anında matrah farklarına neden olan olayların gerekçeleri unutulmamalıdır (Güçlü, 2007: 38). Örneğin, taşradaki komisyonlarda ve koordinasyon uzlaşma komisyonunda cezaların büyük bir kısmı düşülürken merkezi uzlaşma komisyonlarında neredeyse cezanın tamamı düşülmektedir. Bu durum da haliyle cezanın caydırıcı etkisini kaybetmesine neden olmaktadır.

-Uzlaşma kurumunda, mücbir sebebin süreye etkisi kabul edilmelidir;

Mücbir sebepler bir borcun yerine getirilmesini önleyen, olay gerçekleşmeden gerçekleşeceği kestirilemeyen ve de önüne geçilmesine imkân olmayan olaylar olarak tanımlanmaktadır.

Mücbir sebep zamanaşımı süresini kesen sebepler arasında sayılmaktadır. Mücbir sebebin ortaya çıktığı zamandan itibaren ortadan kalktığı zamana değin süreler işlemez. Uzlaşma komisyonları, uzlaşmaya başvuran vergi mükellefi veya ceza muhatabının, mücbir sebeple ilgili başvuruları olumlu yanıt vermemektedir.

VUK'nun on üçüncü maddesi mücbir sebep sayılan durumları belirlemiştir. Hemen belirtelim ki bu sebepler sınırlayıcı nitelikte değildir. Mücbir sebepler, bütün süreler üzerinde etkili olmazlar. Ancak VUK'nun on dördüncü maddesinde öngörülen süreler için mücbir sebepler etkili olabilmektedir. Uzlaşma başvuruları ile ilgili süreler VUK'nun on dördüncü maddesi kapsamında bulunmamaktadır. Dolayısıyla mücbir sebepler, uzlaşma başvurularında dikkate alınamamaktadır. VUK'nun on üçüncü maddesinde mücbir sebep sayılan durumlardan birinin bulunması, otuz günlük uzlaşma başvurusunda bulunma süresini durdurmaz. Mücbir sebebe karşın, süre işlemeye devam eder.

Uzlaşma başvurusu yapan, vergi mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma kurumunda yapılacak bir yasal düzenleme ile mücbir sebepten yararlanma imkânına kavuşturulmalıdır. Çeşitli hukuk dallarının ortak bir kavramı olan mücbir sebep, uzlaşma kurumunda da uygulama alanı bulabilmelidir.

-Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğinde kısmi uzlaşma ile ilgili yasaklama kaldırılarak, Yönetmelik, VUK'na uygun hale getirilmelidir;

Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğinde kısmi uzlaşma yolu kapatılmıştır. VUK'nun ek birinci maddesinde, uzlaşma komisyonlarına kısmi uzlaşma talebiyle başvurulabileceği ve uzlaşılabilceği açıkça hükme bağlanmıştır.

Geçmişte Hazine ve Maliye Bakanlığı da, Uzlaşma Yönetmeliğine bu yönde kısmi uzlaşma yolunu kapatan bir hüküm koymuşsa da, bu düzenleme Danıştay dördüncü dairesinin 14.6.2000 tarih ve E. 1999/5635, K: 2000/2810 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bu karar daha sonra Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurul Kararı ile onanarak kesinleşmiştir. Danıştay, iptal kararını "yetki aşımı" gerekçesiyle vermiştir. Şimdi aynı yetki, İçişleri Bakanlığı için söz konusudur.

Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliğinin uygulanmasını göstermek için İçişleri Bakanlığı tarafından 1 sıra no' lu İl Özel İdareleri ile Belediye Gelirleri Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğ ile yapılan düzenlemeye göre, uzlaşma komisyonları yargı yolu değil, söz konusu anlaşmazlık üzerinde anlaşma sağlamakla görevlendirilmiş idari kuruluşlardır. Bu sebeple toplantılara mükellef adına resmi vekilinin katılması durumunda vekilin avukat olması şart değildir. Yalnızca resmi vekâletnamesi olması yeterlidir.

Ayrıca Uzlaşma Yönetmeliğinin yedinci maddesi ve bu düzenlemelere benzer bir özelliğe sahip bulunmaktadır. Resmi bir makam veya daha doğrusu bir organ nezdinde niteliği ve mesleği bilinmeyen bir kişinin veya kişilerin basit bir noter sözleşmesi ile temsil ettiği kişi adına hak araması veyahut da belli bir kamu borcuna pazarlık konusu yapmaya yetkili kılınması durumu üzerinde durulması gerekir.

Öte yandan mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik gibi konuların uzmanları en azından mali kanunların uygulanması açısından hukuken yetkilendirilmiş kişilerdir.

Bu hukuki düzenlemelerin göz ardı edilerek adeta aracı üretmeye ve bu kişilerin maharetini sergilenmeye yönelik yapılan, Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ile Uzlaşma Yönetmeliğinin yedinci maddesi yukarıda belirtilen özellik açısından tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir (Seviğ, 2003: 1).

B- Mali Yönden Öneriler

-İndirim Oranları Gerekçelendirilmelidir;

Vergi dairelerinde ve merkezi uzlaşma komisyonunda verilen uzlaşma kararlarında uyuşmazlıklar incelendiğinde, vergi aslı ve vergi cezasına dair yapılan indirimin sebeplerine ilişkin hiçbir kayıt bulunmamıştır. Böyle bir kayıt tutulması halinde ise komisyon üyeleri değişse bile idare eyleminde süreklilik göstermiş olarak kararların tutarlı olması yönünden yeni komisyon üyeleri eski üye görüşlerinden fayda sağlayabileceklerdir. Bunun yanında azınlık olan grup kararları da kayıt altına alınmış olacaktır (Budak, 2006: 20).

Mükellefin uzlaşma nedeninde kanunların yeterli derecede anlaşılabilmesi var ise bu durum uzlaşmayı epeyce etkilemektedir. Bu hukuku yeteri kadar idrak edememek, ayrıntılarını bilmemek şeklinde açıklanmaktadır. Buna göre de mükellef kusurludur ancak kasıtlı olmadığı pişmanlık müessesesinin alanına girdiği ifade edilmektedir. Uzlaşmak isteminin nedenleri kayıt altına alınırken mükelleflerin neden uzlaşmak istediklerini açıkça belirterek belgelemeli ve de somut verilere dayandırılmalıdır (Dura, 2009: 50).

-Vergi mükelleflerinin veya ceza muhataplarının uzlaşma kurumunu daha fazla tercih etmeleri için, uzlaşma işlemleri prensip olarak her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf tutulmalıdır;

Uzlaşma kurumuna başvuran mükellefler üzerinde mali yük olmamalıdır. Zaten uzlaşma kurumunun var oluş sebeplerinden birisi de bu kurumun işleminin fazla bir mali külfeti gerektirmemesidir.

-Uzlaşma komisyonlarına tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmadan önce de, uzlaşma konusu vergi ve ceza miktarı konusunda bir sınır getirilmelidir;

Uzlaşma konusunu oluşturan matrah farkları açısından miktar bakımından tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına hiç bir sınır getirilmemiştir. Böylece tarhiyat düşünülen vergi ve ceza miktarı ne olursa da tarhiyat öncesinde uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşmaya konu olabilmektedir (Kitis, 1987: 58).

Tarhiyat sonrasındaki uzlaşmalarda olduğu gibi tarhiyattan önceki uzlaşma komisyonlarına da uzlaşma konusu vergi ve ceza miktarı konusunda bir sınır getirilmelidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının daha rahat çalışmaları ve çok büyük bir baskı altında kalmalarının önlenmesi açısından uzlaşma miktarı konusunda bir sınırlama getirilmesi faydalı olacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına bir sınır getirilmesi durumunda, bu sınırı aşan miktarlar için merkezde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu kurulmalıdır.

C- Denetimsel Yönden Öneriler

-Uzlaşma komisyonu kararlarında saydamlık sağlanmalıdır;

Alınan kararlar açık, anlaşılır, sade ve somut olacak şekilde, belli kurallar ve düzenlemeler çerçevesinde ve bu karardan etkilenecek tüm kişilerin kararlara ulaşımının sağlanması durumu şeffaflık olarak tanımlanmaktadır (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği , 2013).

Saydamlıktan uzak kurumlarca yapılan işlerde adam kayırmacılığın ve yolsuzluğun çok sayıda görüldüğü bir gerçektir. Uzlaşma komisyonlarının da vermiş olduğu kararlarda taraflardan hariç başka bir üçüncü kişi haberdar olamamaktadır. Bu aslında ticari sır ve mahremiyet gibi ticari kurallar çerçevesinde gelişmiştir. Ama komisyonların vermiş olduğu kararların nedenlerinin firma ve kişi adları açıklanmadan kamuoyuna duyurulması ile aynı şartlardaki kişilere eşit davranılmasını sağlayacaktır.

-Zamanında ödemesi gerçekleşmeyen anlaşmalarda uzlaşma gerçekleşmemiş sayılmalıdır;

Üzerinde anlaşılan vergi ve cezanın belirlenen sürede ödenme yapılmaması durumunda uzlaşmanın amacından sapmasına yol açmaktadır. Bilindiği gibi uzlaşmanın amaçlarından olan kamu alacağını bir an önce tahsil edilmesini sağlamamak gerçekleşmemiş olacaktır. Bu da uzlaşma müessesesini tek yönlü işleyen bir birim haline getirmektedir. Başka bir deyişle, uzlaşma neticesinde mükellef amaçladığı gibi ödeyecek olduğu vergi ve cezayı büyük bir miktarını düşürmüş olacak ve böylelikle uzlaşmadan beklediği yararı görmüş olacaktır. Uyuşmazlık taraflarından diğeri olan idare ise alacağını bir an evvel tahsil etme olanağından faydalanamamaktadır.

Bu gibi durumlarla karşılaşmamak adına, VUK 'nda değişiklik yapılmalıdır. Anlaşma olan durumlar için anlaşılan kısım vergi ve cezası için belli bir ödeme süresi tayin edilmelidir. Böylece kamu alacağı hazineye daha hızlı girmiş olur. Bunun yanında bu süre içinde ödeme yapılmazsa uzlaşma olmamış sayılmalı ve önceki vergi ve cezalarının alınması daha uygun bir uygulama olacaktır (Demirci, 2007: 25).

Öte yandan uzlaşan mükellefler, uyuşmazlık yaratmamış, uzlaşma talep etmemiş ödeme yapmayan mükelleflere göre, sırf uzlaşma talebinde bulunup uzlaştığı için avantajlı bir duruma geçmektedir. Bu durumda uyuşmazlık yaratmamış ve uzlaşma talebinde bulunmamış ödeme yapmayan mükellefler hakkında 6183 sayılı Kanun gereğince yapılacak takibat, vergi ve cezanın tamamı için yapılırken, uzlaşan mükellefler hakkında aynı kanun gereği yürütülecek takibat vergi ve cezanın indirilmiş tutarı üzerinden hesaplanacaktır(Demir, 1988: 43).

Uzlaşma dışında gerek pişmanlıkta gerekse ceza indirimde, bunlardan yararlanmak için ödemelerin zamanında yapılması gerekir. Bunlar yapılmadığı takdirde vergi mükellef veya sorumluları, VUK'nun üç yüz yetmiş birinci maddesinde öngörülen pişmanlık ile yine aynen kanunun 376. maddesinde öngörülen ceza indiriminden faydalanamazlar. Uzlaşma kurumunda durum bundan farklıdır.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde, uzlaşma kurumundan beklenen faydanın temin edilmesi için, kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesi gerekir. Buna göre, mükellef veya ceza muhatabının üzerinde uzlaşılan vergi veya cezayı öngörülen sürede ödememesi durumunda, uzlaşmanın vaki olmamış sayılacağı hususuna, VUK 'nunda yer verilmesi, uzlaşma kurumundan beklenen yararın sağlanması açısından gerekli bulunmaktadır:

Uzlaşma komisyonları denetime tabi tutulmalıdır;

Uzlaşma konusunda bir potansiyel sorunda, uzlaşma komisyonunun sınırsız yetkileridir. İster tarhiyattan önce ister tarhiyattan sonra olsun, uzlaşma komisyonlarınca mükelleflere sunulan tekliflerde ve uzlaşılan tutarla ilgili herhangi bir sınır mevzu bahis değildir. Komisyonlar isterlerse asıl verginin hepsini bile kaldırabilir Bugünkü durumda, vergi aslının uzlaşma yoluyla kaldırılmış olması halinde, buna ilişkin ceza da kendiliğinden kalkmaktadır.

Komisyonlara böyle sınırsız yetkiler verilmesi, birbirinden bağımsız kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Komisyon üyelerinin ruh hali, mükellefin talebini uzlaşma komisyonuna açıklayış şekline kadar pek çok faktör, uzlaşılan tutarı etkileyebilmektedir. Hal böyle olunca, uzlaşma kararları ile ilgili olarak, zaman zaman tartışmalar yaşanmaktadır. Sınırsız ve sorumsuz bir yetkinin, kötü kullanılmaya açık olduğu gözden uzak tutulmamalıdır (Korkusuz, 1998: 3).

Uzlaşma komisyonlarına verilmiş yetkilerin yerinde ve hukuka uygun bir şekilde kullanılmasını sağlamak için bu komisyonlar denetime tabi tutulmalıdır. Bu denetimi sağlayacak mekanizma kurulmalıdır.

-Uzlaşma komisyonundaki kişiler tamamen bağımsız ve daha donanımlı, uzman kişiler olarak seçilmelidir;

-Uzlaşma ile ilgili uzlaşma komisyonlarının, özellikle tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının etkili bir çalışma sergilemeleri, bu komisyon üyelerinin idareye daha az bağımlı ve bilgi bakımından daha donanımlı olmalarına bağlı bulunmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının üyeleri gelir idaresi hiyerarşisi içinde çalışan görevlilerden oluşmaktadır. Komisyon üyeleri arasında astlık üstlük ilişkileri söz konusudur. Hiyerarşide daha alt seviyede olan uzlaşma komisyon üyeleri, daha üst olanların tesiri altında kalabilmektedir. Ondan dolayı komisyon üyelerinin idareye çok fazla bağımlı olmayan kişilerden de seçilmesinde fayda vardır.

Belirttiğimiz bu aksaklığın giderilmesi yanında, komisyon üyelerinin yetki ve sorumluluklarını artıracak onlara moral ve cesaret verecek temel bazı düzenlemelerin yapılması gerekir. Bu sayede vergi uyuşmazlıklarının, önemli bir miktarının çözümü, uzlaşma komisyonlarının sürat ve cesaretle almış oldukları kararlara bağlı olacaktır. Ayrıca uzlaşma komisyonlarında yeteri kadar raportör görevlendirildiği takdirde, önceden dosyalar incelenerek, üyelere yararlı bilgiler verilebilecektir (Aksoy, 1999: 153). Uzlaşma komisyonlarında yeterli ve nitelikli raportör görevlendirilmesi halinde, komisyona gelecek dosyalar daha önceden titiz bir incelemeden geçmiş olacaktır. Bu durum da komisyon üyelerinin hızlı bir karar almalarını kolaylaştıracak dolayısıyla uzlaşma görüşmelerinin ertelenmesine de gerek kalmayacaktır.

-Uzlaşma Yönetmeliği uzlaşma kurumunu düzenleyen VUK'nun ilgili hükümlerine uygun hale getirilmelidir;

Uzlaşma Yönetmeliğinin yedinci maddesinin ikinci fıkrasına göre *“Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunamaz”* hükmü yer almaktadır. Oysa VUK'nun ek birinci maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik şeklinin ilk fıkrasının ikinci cümlesinde *“uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı içinde yapılabilir”* düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme, uzlaşma yönetmeliğinin yukarıda bahsedilen düzenlemesinin tersini yani, kısmi uzlaşma başvurusunda bulunabileceğini belirtmektedir.

Görüldüğü gibi, Uzlaşma Yönetmeliğinde kısmi uzlaşmayı yasaklayan ifadelerine karşı, VUK’nda aykırılığı gündeme getirmektedir. Çünkü bir kanunun, idari bir düzenleme ile değiştirilmesine olanak yoktur. Ayrıca VUK’nun Ek birinci maddenin ikinci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkiler içinde, bu konu hakkında düzenleme yapma yetkisi de yoktur. Aslen; bu yetki kullanılması halinde kanun hükmünün değiştirilmesi sonucunu doğuracağından anayasal sistemimize ters düşmektedir. Bu sebeple, herhangi bir Bakanlığa, bu tarz bir düzenleme yetkisi verilemez (Candan, 2006: 273). Bundan dolayı kanuna aykırı olan, Uzlaşma Yönetmeliğinin ilgili hükmü kanuna uygun bir şekilde düzenlenmelidir. Yönetmelikte de, kısmi uzlaşma yapılabileceği şeklinde bir düzenlemeye yer verilmelidir. Bu düzenleme ile normlar hiyerarşisindeki çatışma da ortadan kalkmış olacaktır.

Ayrıca uzlaşma, kanun olarak açıkça belirtilmeli ve kesin sınırlar çizilmelidir. Böylece görüş ayrılıkları ortadan kalkacak ve tüm vatandaşlar uzlaşma müessesinden kanun hükümlerince, idare yargısına gerek kalmadan eşit faydalanacaklardır.

Örneğin, geçici vergi uygulamasında uzlaşma özellik arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 120 ve Kurumlar Vergisi Kanununun yirmi beşinci maddelerine göre geçici vergi beyan edilip ödenmektedir. Bu şekilde, terkin edilen geçici vergiler için uzlaşma istenip istenmeyeceği belirsizdir (Ürel, 2003: 811). Bu konuda tereddütler vardır. Buna göre geçici vergi aslının uzlaşmaya konu edilebileceğine veya edilmeyeceğine dair iki görüş ortaya çıkmıştır.

Bunlardan ilkinde, geçici verginin mahsup dönemi geçtiği için terkin edilmesi gerekeceği, dolayısıyla uzlaşmaya konu vergi aslının ortada kalmayacağını ileri sürer (Kızılot, 1986, 260-261).

Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Dikkat edileceği üzere, yapılan düzenlemede “...Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, mahsup dönemi geçen geçici verginin “kesinleşmeden” önce terkin edilmesi mümkün değildir.

Uzlaşma olanağının kullanılması öncesinde, salınması gereken geçici vergi henüz kesinleşmemiş ve terkin edilmemiştir. Ancak mükellef ile vergi aslı üzerinde bir uzlaşmaya varılabilmesi halinde, söz konusu vergi kesinleşecek ve terkin edilecektir.

Bununla birlikte, konuya ilişkin tereddütlerin giderilmesi ve birimler arasındaki uygulama birliğinin sağlanması açısından VUK 'unda bu konuyla ilgili açık bir düzenlemenin yer alması faydalı olacaktır.

D- İdari Yönden Öneriler

-Uzlaşma Komisyonları yapı itibariyle ve işleyiş yönünden tekrar düzenlenmelidir;

Uzlaşma komisyonları kalıcı bir şekilde düzenlenmeli ve komisyondaki üyelerin esas işi bu olmalıdır. Yani komisyondaki üyelerin herhangi bir başka işlerinin olmaması sağlanmalıdır. Böylelikle uzlaşma kurumunun hızlı biçimde işlemesi sağlanmış olmakta ve komisyon üyeleri ise esas görevleri üzerinde yoğunlaşarak daha doğru neticeler ortaya çıkaracaklardır.

Ayrıca komisyonlara mükellef hakkında bilgi toplama yetkisi de verilmelidir. Böylece mükellefler ile daha kolay ve doğru bir anlaşma kurulmuş olur ve komisyon üyeleri karlı taraf olan mükellefin durumu hakkında daha gerçekçi bir değerlendirme yapmış olacaktır (Nas, 2008: 209).

-Uzlaşma komisyonlarının kuruluş biçimi de, uzlaşma kurumunun işlerinin daha hızlı bir biçimde yürümesi için tekrardan düzenlenmelidir. Bunun içinde yasal değişiklikler yapılmalıdır;

Uzlaşma komisyonları sürekli bir şekilde kurulmalıdır. Ve bu komisyon üyelerinin başka görevleri de bulunmamalıdır. Böylece yargıya intikal edecek davaların sayısının azaltılmış, yargı yükü hafifletilmiş olacaktır.

Ayrıca uzlaşma müessesesinin bağımsız bir şekilde oluşturulması birçok olumsuz durumları ortadan kaldırabilir. Birden fazla bir işle uğraşmaktansa tek bir sorumlulukla ilgilenmek yapılan işe daha fazla dikkat verilmesini sağlayacaktır. Uzlaşma müessesesinde çalışanlar böylece her mükellefe daha fazla zaman ayırabilecek, konuya daha hâkim olarak daha az bir zamanda konun çözüme ulaşmasını sağlayacak ve görüşmeler daha erken zamanlarda yapılabilecektir. Ayrıca mükellef ve uzlaşma komisyonu çalışanın daha fazla bilgi paylaşımında bulunarak ortak bir noktada buluşabilmeleri açısından da oldukça önemli bir gelişme olacağı düşünülmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının üyeleri vergi idaresi tarafından atandıkları için genelde vergi idaresinin tarafı ve temsilcileri olduğu kanısını uyandırmaktadır.

Komisyonların bu imajını değiştirmek ve yapılarını daha sağlıklı hale getirmek gerekir. Bunun içinde komisyon üyelerinden birisine de, o ilde bulunan muhasebe ve mali müşavirler odasının teklif edeceği bir üyede atanmalıdır.

Uzlaşma komisyonlarının ihtiyaca göre sürekli veya geçici veya gezginci olabileceği esası getirilmelidir (Şahinok, 1987: 270).

-İçişleri Bakanlığınca il özel idareleri ve Belediyeler için merkezi uzlaşma komisyonu ihdas edebilmelidir;

Uzlaşma yetkisi uzlaşma komisyonlarına verilmiştir. Miktar itibariyle komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Bakanlık genel bütçe kapsamındaki vergi, resim ve harçlara yönelik ilgili mahalli uzlaşma komisyonlarının miktarı ile yetkilerini belirlemiştir. 2365 sayılı Kanunla, mahalli uzlaşma komisyonlarına ek olarak merkezi uzlaşma komisyonu da kurulmuştur. Merkezi uzlaşma komisyonu, mahalli komisyonların yetkisini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yapma yetkisine haizdir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca oluşturulan merkezi uzlaşma komisyonlarına paralel olarak da İçişleri Bakanlığınca il özel idareleri ve Belediyeler için merkezi uzlaşma komisyonu ihdas edebilmelidir.

-Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutacakları bir takım hususlar düzenlenmelidir;

Uzlaşma kurumunu düzenleyen VUK'nun ek bire on birinci maddeleri ile uzlaşma komisyonunun uzlaşma görüşmelerini yürütürken göz önünde tutacağı hususlar ile ilgili yeterli düzenlemeler yoktur. Bu bir eksikliği ifade etmektedir. Uzlaşma ile ilgili her olayın kendi özelliği olmakla beraber, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutacakları bir takım hususların olması gerekir. Uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutulacak hususlar ilgili Yönetmeliklerle düzenlenmelidir. Ayrıca her hususun önemine göre bir puanlama sistemi getirilerek, uzlaşmada mümkün mertebe objektiflik sağlanabilmelidir. Uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutulacak hususlar genel olarak aşağıda yer almıştır. Bunlar;

Yapılan tarhiyatta; vergi aslının ve cezasının ne ölçüde delillere dayandırıldığı, anlaşmazlığın sürmesi üzerine kazanılma ihtimali, aynı zamanda davanın ne kadar süreceği, kazanıldığı takdirde alınabilecek verginin tutarı ile uzlaşma sağlanırsa alınacak vergi ve ceza tutarının karşılaştırılması, anlaşmazlıkların olabildiğince kısa zamanda çözülmesi, anlaşmazlık sayılarının azalması ile hazineye para girişinin olması, mükellefin ödeme gücü ve iddia ettiği ve neden olarak

gösterdiği gerekçelerin durumu, uyuşmazlığın sürmesi halinde idarenin katlanacağı külfet, VUK'nun 376. maddesinde belirtilen ceza indirim miktarı gibi hususlar göz önünde tutulmalıdır.

Ancak, uzlaşmada yapılacak indirim tutarı hiçbir zaman, vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemiş olan mükellef veya ceza muhatabını, vergi kanunlarında belirtilmiş olan yaptırımları etkisiz hale getirecek bir düzeyde olmamasına özen gösterilmesi gerekir.

Uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutulacak hususların pozitif hukukumuzda girmesi için ilgili Yönetmeliklerde düzenlenmesi gerekir.

E- Hukuki Yönden Öneriler

Uzlaşma bugünkü gibi bir seçmeli yol değil, başvurulması zorunlu bir görüşme uzlaşma kurumu olarak yeniden düzenlenmelidir;

Ülkemizde uzlaşma mükellefin tercihine bırakılmıştır. Diğer yandan gelişmiş birçok ülkede vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi için, mükellefin veya ceza muhatablarının uzlaşma kurumunu denemeleri mecburiyeti vardır. Yani bu ülkelerde uzlaşma mükellefin tercihine bırakılmış seçimlik bir yol değildir. Ülkemizde de önce uzlaşma yoluna başvurma zorunlu hale getirilirse, meselelerin birçoğu bu aşamada çözümlenmemiş bile olsa, tarafların yargı organlarında haklarını savunması daha kolay olacaktır. Aynı zamanda mükellef ve ceza sorumlularının idari yol ile yargı yolu seçenekleri karşısındaki kararsızlıktan kurtulmak suretiyle vergi uyuşmazlıklarının doğuşu da büyük ölçüde önlenmiş olacaktır. Böylece, mükellef ve vergi idaresi ilişkileri karşılıklı samimiyet, iyi niyet ve ciddiyet ortamı içerisinde daha iyi bir temele kavuşturulabilir (Aksoy, 1999: 158).

Uzlaşma kurumunun zorunlu hale getirilmesi ile mükellefler idari yol ile yargı yolunu seçme konusundaki duraksamadan kurtulmuş olacak ve uzlaşma kurumu sayesinde yargıya intikal eden vergisel uyuşmazlıklar çok azalacaktır.

-Uzlaşma kurumunda yapılacak bir değişiklikle, uzlaşma komisyonlarına, mükelleflerin vergi durumlarına yönelik bilgi toplama konusunda yetki verilmelidir;

VUK'nun yüz kırk sekizinci maddesine göre uzlaşma komisyonları, mükelleflerle ilgili bilgi isteyebilecek kapsamında bulunmamaktadır. Ancak uzlaşma komisyonlarında, vergi inceleme yetkisi bulunan görevlilerin (örneğin, mal müdürü, defterdar gibi) vergi mükellefi ile ilgili bilgileri, idareleri adına ilgili yerlerden temin

edebilirler. Uzlaşma komisyonlarına VUK 'un yüz kırk sekizinci maddesi gereğince mükelleflerle ilgili doğrudan bilgi toplama konusunda yetki verilmesi, uzlaşma görüşmelerinin daha sağlıklı olmasına katkı sağlayacaktır. Bundan dolayı VUK'nun yüz kırk sekizinci maddesinde yapılacak bir düzenlemeyle bilgi istemede bulunabileceklere uzlaşma komisyonları da dâhil edilmelidir.

Uzlaşma komisyonları ticari sır niteliğindeki bilgileri 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanununa dayanarak ilgili yerlerden talep edemezler.

Yeteri kadar bilgiye sahip olan komisyonlar, uzlaşma toplantıları sırasında karşı taraf olan mükellef yahut cezaya muhatap kişilerin durumunu daha gerçekçi görüp ona göre değerlendireceklerdir.

-Uzlaşma Müessesesi VUK 'nunda yeniden düzenlenmelidir;

Uzlaşma kurumu, vergi hukukumuzda, Vergi Usul Kanunu'nun, "*Ceza Hükümlerini*" düzenlendiği dördüncü kitabının "*Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması*" başlığı ile üçüncü bölümde düzenlenmiştir.

Ancak, uzlaşma kurumu, vergi hukukunda, vergileme sürecinde mali güce ulaşma ve gerçek mahiyeti kavrama çabaları içinde, idari faaliyetlerle yükümlünün iradesini buluşturan bir kurum olarak, tarhiyatın gerçekleşmesinde ya da kesinleşmesinde rol oynayan niteliği ile düzenleme yeri olarak vergilendirmeye ilişkin bölümlerde yer almalıdır (Erdem, 2015: 27).

-Tarhiyat öncesi uzlaşma, daha tarhiyat gerçekleşmemiş vergisel alacaklarda, inceleme esnasında fark edilen matrah farklarına yönelik gerçekleştirilebilmekteydi. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile bu kuruma işlerlik kazandırılmıştır;

Ancak Yönetmeliğin bu hükmü mükellefin bu süreçte kendiliğinden uzlaşma talebinde bulunmasına engel değildir. Yani mükellefin uzlaşmayı talep etme hakkı vardır. Fakat mali idare buna izin verip vermemekte kanun hükmü ile serbest kalmıştır. Bu açıdan bakıldığında, mali idare incelemesinin sonuçlanması zamanaşımının son üç ayı içine sarkması halinde kamu alacağını tarh edip bir an önce tebliği cihetine gideceği anlaşılmaktadır. Mali idarenin yönetmelikle yaptığı bu düzenleme ile tarhiyatın tebliğinin engellenmesini önlemeyi amaçladığı açıktır.

Ancak vergide eşitlik ve adalet ilkeleri açısından bakıldığında, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanabilmelidir. Her ne kadar mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı varsa da, tarhiyat öncesi uzlaşmanın bazı avantajlarından yararlanmasının sağlanması hususunda uzlaşma talep hakkının kullandırılması gerekir (Bahar, 2002: 161). Bunun için yasal değişikliğe gidilmelidir.

-Uzlaşma şartlarından biri olan kanun hükümlerinin yeterince anlaşılmasından kaynaklı usulsüzlükler ve vergi ziyana sebebiyetler günümüzde anlamını kaybetmiştir. Bu sebeple bu hüküm kanun maddesinden çıkarılmalıdır;

Uzlaşma talebi için bu şartın varlığının kabul edilmesi ve uzlaşmanın bu şarta dayandırılmasından vazgeçilmelidir. Özellikle 1995 yılından itibaren yürürlüğe giren düzenlemelerle, vergi mükelleflerinin vergilendirmeye dair bütün hesap ve işlemlerinin doğruluğundan, vergi beyannamelerini imzalayan konusunda uzman ve bilgili meslek mensupları sorumlu tutulmaktadır. Kanun'da meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları çok açık bir biçimde belirlenmiş ve Hazine ve Maliye Bakanlığına yayınlanan çeşitli tebliğlerle duyurulmuştur. Böyle bir durumda, artık mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edemediklerinden bahsetmek zordur.

Bu sorumluluğu üzerinde taşıyan meslek mensupları, vergi kanunlarını çok iyi bildiklerinden, vergi kanunlarına yeterince anlayamama gibi bir sorun onlar için söz konusu değildir. Profesyonellikte bunu gerektirmektedir. Dolayısıyla, somut olarak tespiti mümkün olmayan bu sorun son birkaç yılda vergi sistemimizde yaşanan gelişmelerden sonra, uzlaşma taleplerinde kullanması ihtimali gittikçe zayıflamıştır. Yapılacak bir değişiklik ile “*kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten*” ibaresi madde metninden çıkarılmalıdır (Korkusuz, 1998: 79).

Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma için bir üst sınır belirlenmelidir;

Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği, mahalli idareler uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri üst sınırın İçişleri Bakanlığınca belirlenmesini hükme bağlamakta ve bu Bakanlığa bu belirlemeyi yapma yetkisi vermektedir. İçişleri Bakanlığı söz konusu yetki gereği olarak mahalli idareler uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarının üst sınırını tespit edebilecektir (Seviğ, 2003: 3).

VUK'nda uzlaşma için böyle bir üst sınır öngörülmediğinden, söz konusu sınırı belirleyen ve yetkilendirme yapan Yönetmeliğin, bu sınırı aşan uzlaşma başvurularının neticesini de belirtmesi gerekirdi. Ancak bu sınır, Hazine ve Maliye Bakanlığınca merkezi vergi idareleri için çizilmiş ise de, bu sınırı aşan, başvurularının merkezi uzlaşma komisyonlarında değerlendirilmesi öngörülmekte, ortada uzlaşma yapılmasına engel rakamsal bir üst sınırın olmadığını da göstermiştir. İçişleri Bakanlığının bu yetkisini kullanması halinde, Yönetmelikteki boşluk dolayısıyla, uzlaşma kurumuna, kanunda olmaması sebebiyle hukuken muteber kabul edilmeyecek şekilde, rakamsal üst sınır çizilmiş olmaktadır.

Bundan dolayı VUK 'nunda yapılacak bir değişlikle, Mahalli İdarelerle ilgili vergi uzlaşmasında vergi ve cezasının üst sınırı tespit etme yetkisinin İçişleri Bakanlığına ait olduğu hükmü yer almalıdır.

Tüm bu sayılanlar dışında, uzlaşma kurumunu, mükellef açısından cazibeli kılmak için, mükelleflerden, suretleri vergi dairelerinde bulunan beyanname, makbuz ve diğer belgeleri ibrazla yükümlü tutulmamaları gerekir. Uzlaşma ile ilgili kırtasiyeciliğin azalması vergi mükelleflerini rahatlatır. Uzlaşma ile ilgili bürokratik engellerin kaldırılması ve kırtasiyeciliğin azaltılması mükellefleri olumlu yönde etkileyecek dolayısıyla uzlaşma kurumuna olan başvuru sayısında artış olacaktır.

İdari tutarlılık ilkesi gereği, uzlaşma komisyonları benzer durumlarda benzer davranışları göstermelidir. Uzlaşma kurumunun iyi işleyebilmesi için mükellef veya ceza muhatabı olan şahısların kültür seviyeleri ve maddi olanaklarına bakılmaksızın kendilerine eşit muamele yapılması sağlanmalıdır. Uzlaşma Yönetmeliğine koyulacak yeni hükümlerle, idari tutarlılık ilkesi gereğini yerine getirmeyen uzlaşma komisyonu üyelerine karşı yaptırımlar öngörölmelidir.

Vergi dairesi ve mükellefler aralarında oluşan anlaşmazlıkların uyuşmazlık şekline dönüşüp yargı yoluna gitmemesi ve idari olarak barışçıl yöntemler dâhilinde çözüme ulaşılması adına uzlaşma kurumu ihdas edilmiştir. Uzlaşma başvurularından sonuç alınmazsa mevcut başvuru yazılarının dava dilekçesi olarak sayılması ve idarece yargıya yani mahkemelere ulaştırılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır (Devlet Planlama Teşkilatı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu , 2001: 63). Uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefler, şayet uzlaşmadan bir netice alamadıklarında, dava açma açısından bir hak kaybına uğramayacaklarını düşündükleri takdirde, uzlaşma kurumunu daha fazla tercih edebilirler. Uzlaşma kurumuna başvurmakla dava açma arasında tereddütlü geçinen mükellefler, uzlaşma sağlanamadığında uzlaşma başvuru dilekçeleri, dava dilekçesi yerine geçeceği için uzlaşma yolunu öncelikle deneyeceklerdir.

Yine uzlaşma kurumunun daha etkin ve verimli çalışabilmesi için uzlaşma komisyonları kendi bünyelerine ait sürekli çalışabilecek bir sekreteryaya sahip olacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Uzlaşma komisyonlarında sekreteryaya hizmetleri halen, illerde defterdarlık gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları ile ilçelerde vergi daireleri tarafından yürütölmektedir. Merkezi uzlaşma komisyonunun sekreteryaya işlemleri ise Gelir İdaresi tarafından yürütölmektedir.

Bugünkü uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri geçici bir şekilde kurulan ve yukarıda belirtildiği gibi ilgi vergi idaresi birimlerinde kurulan sekretarya tarafından yürütülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının daimi bir sekretaryası bulunmamaktadır.

Uzlaşma komisyonlarının sekretarya bölümü önemli görevler üstlenmiştir. Ön inceleme, uzlaşma başvuru işlemleri yetkili uzlaşma komisyonun sekretaryası tarafından yürütülmektedir. Bu kadar önemli bir görevi üstlenmiş bir birim sürekli hale getirilmelidir. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının sekretaryası direkt, uzlaşma komisyonlarının bünyesine çalışacak kişilerden kurulmalıdır.

Sekretarya hizmetlerinin sağlıklı yürütülmesi burada görev yapan görevlilere bağlıdır. Bu birimlerde görev alacak personel özellikle mali hukuk alanında iyi yetişmiş olmalıdır.

Mevcut uygulamaya göre, uzlaşma talebinin incelenmesinin reddine, uzlaşma komisyonlarının sekretaryası olarak görev yapan idarece (ilgisine göre, gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları vergi daireleri, gelir idaresi başkanlığı) karar verilmektedir. Adı geçen idarelere uzlaşma komisyonlarına sekretaryalık görevi verilmiştir. Sekretarya görevini yürüten bu birimlere, vergi hukukunu etkileyecek nitelikte karar alma yetkisi verilmemiştir. Uzlaşma komisyonunun sekretaryası, uzlaşma başvurusunun şeklen kontrolünü sağlar, başvuru uygun şekilde ve süresinde yapılmadığını veya uzlaşma komisyonun yetkisi dâhilinde olmadığını tespit ederse, gerekli kararı almak üzere, bir rapora bağlamalıdır. Sekretarya bu raporu, kendisine başvuruda bulunan uzlaşma komisyonuna tevdi etmeli ve karar ile ilgili komisyon tarafından verilmelidir.

Uzlaşma komisyonu sekretaryası, uzlaşma komisyonun yerine geçerek karar vermesi durumunda bir yetki gaspı ortaya çıkaracaktır. Bu duruma meydan vermemek için, uzlaşma komisyonu sekretaryasının, uzlaşma talebinin incelenmesinin reddi ile ilgili karar alamayacağı bu yetkinin uzlaşma komisyonuna ait olduğu şeklinde ilgili mevzuatta açık ve net bir düzenleme yapılmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN UZLAŞMA MÜESSESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüz modern devletlerinde genel olarak yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi bazı sınırlamalara tabi olmaktadır. Vergi kanunlarının içeriğinin oluşturulması esnasında dikkat edilmesi gereken çeşitli Anayasal ilkeler de bu sınırlamalar içinde bulunmaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte Anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan “*hukuk devleti ilkesi*”, “*sosyal devlet ilkesi*” ve “*hukuki güvenlik ilkesi*” gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergi, Anayasanın öngördüğü bu ilkeleri gözeterek şekilde kanunla konulmalıdır (Aydın ve Gerek, 2005: s.149). Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir (Başaran, 2000: s.3).

Vergi ödevi ile temel hak ve özgürlükler arasındaki bağın önemi dikkate alındığında, vergilendirmenin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasını anlamak daha da kolaylaşacaktır. Hukuk devletinde bireyler devletin müdahalelerinden korunmuş temel hak ve özgürlüklere sahiptirler. Anayasal hukuk devletinin sağladığı bu hukuki güvenlik belirtilen ilkelere uyulması sayesinde sağlanabilecektir. Vergi kanunlarının tabi olduğu Anayasal ilkeleri “*genel ilkeler*” ve “*Anayasanın 73 üncü maddesinden kaynaklanan ilkeler*” olarak ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

I- ANAYASA YARGISI KAVRAMI ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi ödevi Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinde açıklanmaktadır. Uzlaşma müessesesi ilkeler çerçevesinde değerlendirebilmek için bu maddedeki ilkeler neler incelenmelidir. Ancak anayasal ilkelere geçmeden önce, konunun daha iyi kavranması adına öncelikle anayasa yargısı kavramını incelemek doğru olacaktır.

A- Anayasa Yargısı Kavramı

Yargı, yasama yürütme erklerinin yanında devletin üçüncü fonksiyonudur. Devletin hukuksal işleyişi sürdürmesi ve kişilerin haklarının korunması amacını güden bir faaliyettir (Atalay ve diğerleri, 2001: 53).

Şekli olarak yargı ve maddi olarak yargı olacak şekilde iki çeşit yargıdan bahsetmek mümkündür. Şekli olarak yargı denildiğinde; mahkemelerin kanunlara uygun yaptıkları tüm eylemlerdir. Maddi olarak ele alınırsa yargı; yalnızca hâkim iradelerine bırakılmış, hiçbir kimseye devredilemeyen sadece hâkimlere bırakılmış olan, başka hiç kimseye devredilemeyen fonksiyonu ifade eder ve bu yetki hâkimden de alınmaz (Atalay ve diğerleri, 2001: 54).

Anayasa yargısı birtakım sınıflandırmalara girmektedir. Buna göre dar ve geniş anlamda olacak şekilde anayasa yargısı ve şekli ve maddi anayasa yargısıdır. Ancak hangi kapsamda olursa da olsun anayasa yargısının devletin iktidarını kısıtladığı aşikârdır (Armağan, 1967: 10; Özbudun, 2003: 367). Dar anlayış olarak anayasa yargısı, kanunların anayasaya uygunluğunun yargı organlarınca denetlenmesi (Atar, 2000: 317-318) ve bu denetimin biçim ve usullerini içermektedir (Aliefendioğlu, 1996: 45).

Geniş anlayış olarak anayasa yargısı ise, hem anayasaya uygunluğu denetleyen her türlü işlemi ifade eder hem de olası anayasal sorunları ve bunların yargısal olarak çözüm yollarını da kapsamaktadır (Aliefendioğlu, 1996: 45; Atar, 2000: 317).

Yargı kavramında önemli iki sistem yer almaktadır. Birisi yargı birliği sistemidir. Bunu Anglo-Sakson ülkeleri benimsemiştir. Bir diğeri de içlerinde Türkiye'nin de bulunduğu Kara Avrupa ülkeleri tarafından kabul görmüş yargı ayrılığı sistemidir (Gözler, 1998: 108).

Yargı ayrılığı sisteminde esas olan adli ve idari yargının birbirinden ayrılarak uygulanmasıdır. Buna göre sistemde, iki hukuk iki ayrı yargı bulunmaktadır. Şöyle ki idari yargı adli yargıdan ayrıdır ve kendi kuralları mevcuttur (Aliefendioğlu, 2001: 781).

Yargı birliği sistemi olan Anglo-sakson sistemi incelendiğinde, bir tek yargı vardır ve tek hukuk vardır. Burada ise devlet ile kişiler eşit şartlarda sayılmaktadır.

Bu doğrultu da mevcut yapılması gereken idari işi yapan birimler kendi çıkarlarını gözetmektedirler (Aliefendioğlu, 2001: 781).

Türkiye durumu incelendiğinde esas olarak iki yargı vardır; adli yargı ve idari yargı. Ancak detaylı olarak ele alınırsa dörtlü bir sisteme dayanıldığı görülecektir. Buna göre, anayasa yargısı başta olmak üzere, adli yargı, idari yargı ve askeri yargı olarak sayılabilir (Aliefendioğlu, 2001: 782).

B- Anayasa Yargısının Tarihsel Gelişimi

Anayasa yargısının bugünkü durumunu tam ve doğru şekilde anlamak için çokta eskiye dayanmayan tarihçesine ve teorik kısmı hakkında birtakım bilgiler edinmek faydalı olacaktır.

1- Kuvvetler Ayrılığı Kuramı Bakımından Anayasa Yargısı

Kuvvetler ayrılığı, yasama, yürütme ve yargı erklerinin birbirinden bağımsız yürütülmesini ifade eden bir sistemdir (Soysal, 1990: 47). Diğer bir tanımda, kuvvetler ayrılığı, devletin hukuksal işlerini farklı organlara vermesidir (Özbudun, 2008: 183) şeklindedir. Sonuç olarak yasama, yürütme ve yargının işlemlerini aralarında işbirliği yaparak ancak birbirinden tamamen bağımsız bir biçimde yürütmesidir (Teziç, 2003: 393).

Kuvvetler ayrılığı ilk olarak Locke tarafından ortaya atılmıştır. Uygulamalara bakıldığında bu kavramın gelişmesi ise daha çok yasama ve yürütme organlarınca olduğu, yasama organının daha pasif kaldığı görülmektedir (Savcı, 1957: 70).

John Locke, yargı organının olası problemleri çözerken yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara göre yol izleyeceği için yargıyı bir kuvvet saymamaktadır (Okansan, 1971: 6).

Montesquieu ise yargıyı üçüncü bir güç olarak tanımlamakla birlikte, yargıyı aşağı yukarı hiç saymaktadır (Montesquieu, 1998: 236).

Locke 'a göre yasama en önemli ve esas olan kuvvettir. Yürütme organı ona bağlı bir kol olurken yasama da yargıya bağlı bir birimdir. Montesquieu de yargıyı çok önemli bir yere koymamakta ancak üç erk de birbirinden ayrı ve bağımsız çalışır diyerek Locke 'tan ayrılan bir tavır takınmıştır (Ekmekçi, 2013: 210).

Kuvvetler ayrılığı sisteminde bu iki ismin fikirleri çok önemli sayılırken, günümüzde demokratik uygulamalara sahip ülkelerce yargı önemli bir güç olarak görülmekte ve yasama ve yürütme fonksiyonundan ayrı tutulmaktadır (Yavuz, 2000: 33).

2- Anayasa Yargısının Gelişimi

Yukarıdaki teori olarak açıklanan yasama, yürütme ve yargı erklerinin birbirinden ayrı ve bağımsız olarak görülmesi ile birlikte anayasal hareketlerde de kendini göstermiştir. Tüm bunlar kuvvetler ayrılığı ilkesinden, “*anayasanın üstünlüğü*” anlayışına geçişi sağlamakta temel oluşturmaktadır (Tunç, 1997: 27).

Yasama organlarına tanınan sınırsız güç kullanımlarının önlenmesi bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bu ihtiyaç doğrultusunda on yedinci yüzyıldan sonraki düzenlenen anayasalarda anayasanın üstün olduğu kabul edilmiştir. Anayasa üstünlüğü kabul görmüş ancak herhangi bir düzenlenme yer almamaktaydı. Konuya ilişkin ilk örnek 1803 yılında kanun hükümlerinin anayasa ile ters düşmesi neticesinde Amerikan Mahkeme kararı olmuştur. Kararda kanunların anayasa ile ters düşmesi durumunda bu kanun hükümlerinin anlaşmazlıklarda değerlendirilmeyeceğine yönelik bir sonuca varılmıştır.

Normlar hiyerarşisi açısından konu değerlendirilirse anayasaya uygun olmayan tüm işlemler geçersiz hükmündedir. Ama bu işlemlerin uygun olmadığına bilinmesi için tespiti elbette ki şarttır (Erdoğan, 1997: 58). Şayet bu tespit yapılmazsa, anayasanın üstünlüğünü fiilen sağlanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Normlar hiyerarşisine uygun olarak Amerika’da ortaya çıkan anayasa yargısı, Avrupa ve Türkiye’de anayasallaşma hareketleri neticesinde sisteme dâhil olmuştur.

On dokuzuncu yüzyılda hukukta kanunlar arasında bir kademelenme bulunduğu ve en üstte anayasanın bulunduğu tarzındaki normlar hiyerarşisi fikri Kara Avrupası AYM’leri kurulmaya başlamıştır (Tunç, 1997: 28). Ancak Kara Avrupa ülkelerinde durum Amerika’dan değişik işlemiştir. Amerika’da Federal Yüksek Mahkeme kanunların uygunluk denetimi için kendini yetkili görmüş ve üstlenmiştir. Kanunların anayasaya uygunluk denetiminin yapılması Amerika Birleşik Devletlerinin haricindeki ülkelerde bilhassa Kara Avrupa ülkeleri ise kanunlarının anayasaya uygunluğunun denetimi için ayrıca AYM kurulmasına karar vermişlerdir (Gözler, 2000: 449-450).

3- Türkiye’ de Anayasa Yargısının Gelişimi

Türkiye’de anayasa yargısının ortaya çıkışı Amerika ve diğer Avrupa ülkelerine göre daha farklı gelişmiştir. Yukarıda da bahsedildiği üzere anayasa yargısı, Amerika’da yargısal içtihatlar neticesinde ortaya çıkarken Almanya’da ise federalist yapının diktatörlüğü karşısında yeni bir rejim şeklinde gelişmiştir. Türkiye’de tüzüklerin kanunlara uygun mu olması tartışmasından konu türeyerek 1954 yılında muhalefet partileri tarafından anayasaya aykırı kanunların çoğaltılması gerekçesiyle konu ortaya konulmuştur (Tikveş, 1978: 134).

Daha önceki dönem ve o dönemlerin anayasalarını anayasa yargısı yönünden kısaca değerlendirecek olursak; ilk yazılı anayasa olarak kabul edilen Kanuni Esasi’de anayasa yargısı üzerine bir görüş olmasa da kanunların anayasa uygunluğu tamamen siyasi amaçla da olsa denetlenmesi üzerine Heyeti Ayan kurulmuştur (Hakyemez, 2004: 128). 1921 Anayasası’na baktığımızda yine anayasa yargısından söz edilmemiştir. Ardından gelen 1924 Anayasası’nda da anayasa yargısına değinilmemiştir. Ancak 1924 Anayasası’nda farklı olarak kanunların yorumu yasamaya bırakılmıştır. Böylelikle yasama kanunların ne anlattığını her kişi ve kuruma açıklayacak ve bu açıklama tüm kişi ve kurumları bağlayacaktır (Onar, 1996: 362). Ancak yasama yorumu, yasama organını sınırlamamaktadır. Çünkü kanunları çıkaran yasama organı yine kendi çıkardığı kanunu yorumlayacaktır. Bu yorum yöntemi tam anlamıyla etkinliğini gösterememiştir.

1924 Anayasası’nın yürürlükte kaldığı otuz altı yıl boyunca anayasa yargısına dair herhangi bir düzenleme olmamıştır (Ünsal, 1980: 86).

1924 Anayasasında hukuk devleti olma yolunda büyük bir adım olan, normlar hiyerarşisi bakımından anayasanın üstünlüğünü kabul edilmektedir. Ancak bunun doğal sonucu olarak kurulması gereken AYM’lerin kurulmaması önemli bir eksiklik olarak değerlendirilmiştir. Böylece yasama organı, yetkisini rahat rahat aşabilmekte ve Anayasaya uygun olmayan bazı kanunlar yapabilmektedir. Bu da 27 Mayıs’taki 1960 askeri darbeye zemin hazırlayan nedenlerden biri olmuştur (Onar, 1996: 364).

1924 Anayasası ve ondan önceki dönemlerde yasama işlemlerinin denetlenmesi gerekliliği hususunda hep konuşulmuş (Ünsal, 1980: 83), AYM’nin kurulması 1961 Anayasası’nda ancak gerçekleşmiştir.

1961 Anayasası, anayasa yargısını kabul etmiş, kanunların yorum yetkisini AYM'ne vermiştir. Bu hareketiyle yasama yorumunu da kabul etmediği anlaşılmaktadır. Çünkü kanunu yapan yasama kendi yaptığı kanunu yorumlayamaz, anayasa yargısı ile çelişkili bir durum ortaya çıkar (Onar, 1996: 363).

1961 Anayasası ile kabul edilen AYM, 1982 Anayasası'nda da varlığını sürdürmüştür.

Tüm bu bilgiler ışığında bakıldığında AYM, egemenlik yetkisine haiz olan TBMM'nin kanun oluşturma yetkisi üzerinde etkin bir denetim yapmaktadır. Elbette AYM 'nin bu denetimi yaparken kendisi için bir ölçüt kullanmalıdır. Bu ölçüt ise Anayasada açıkça belirtildiği üzere Anayasa kurallarıdır ve AYM'nin bu kurallara bağlılığı önemlidir. Sadece denetlenirken AYM değil TBMM de kanun yaparken Anayasa kurallarına uygun davranmalı ve onları ölçü almalıdır. Buradan çıkan sonuç ise 1982 Anayasası'nda egemenliğin Anayasa hükümleri ile sınırlı olduğudur.

II- VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER

Anayasanın kavram olarak, iki şekilde açıklanmaktadır. Geniş bir anlamla tanımlanırsa anayasa, bir devletin temel kurulumunu ve bu kurulumun işleyişini şeklini düzenleyen kurallar bütünüdür. Dar bir anlamla tanımlanırsa ise anayasa, mevcut kuralların toplu olarak ve yazılı bir şekilde sunulduğu bir belgedir (Tunç, 1999: 3).

Anayasa, hukuken kurallar hiyerarşinde en üst bölümde yer almaktadır. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunun da esas kaynağıdır. Başka bir anlatımla vergi kanunlarının hiçbiri anayasaya aykırı olamaz.

Vergi kanunlarının yanında Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinde de vergi ödevi tanımlanmıştır. Maddede verginin hangi ilkeler çerçevesinde alınacağı da belirtilmektedir. Bu madde gereği oluşan ilkeler haricinde de anayasanın bütününden "*hukuk devleti ilkesi*", "*sosyal devlet ilkesi*" ve "*hukuki güvenlik ilkesi*" şeklinde başka ilkeler de bulunmaktadır. İşte tüm bu ilkeler değerlendirilerek vergiler kanun ile konulmalıdır (Aydın ve Gerek, 2005: 149).

Geçmişten günümüze bakıldığında ilk Türk Anayasası olarak bilinen Kanuni Esasi'den bu yana bütün anayasalarda vergi ödevi açıklanmaktadır. Dönemlerin

mevcut anayasalarında yine kendi dönem şartları ve kendi dilleri ile aynı şeyler anlatılmıştır. Esasında vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ve mali yükümlülüklerin kanunlarla düzenlenmesi ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri benimsenmiştir.

Hukuk devleti olmanın gereği bireyler devlet müdahalelerine karşı korunarak, bir takım hak ve özgürlüklere sahiptirler. Buna hukuki güvenlik adı verilmektedir. İşte tam da bu sebeple anayasal ilkelerle vergiler sınırlandırılmıştır. Vergi kanunlarının bağlı bulunduğu Anayasal ilkeleri “*genel ilkeler*” ve “*Anayasanın 73 üncü maddesinden kaynaklanan ilkeler*” şeklinde ikiye ayrılarak değerlendirilecektir.

A- Genel İlkeler

Genel ilkeler, bütün hukuk dalları ile ve tabii ki vergi hukuku ile de yakından ilgilidir. Bu ilkeler aşağıda detaylıca açıklanacak, vergi hukukuyla bağı ortaya konulacaktır.

1- Hukuk Devleti İlkesi

Kişilerin hak ve özgürlüklerini devlet müdahalesine karşı koruyan ve düzenleyen vergi hukuku, hukuk devleti olmanın bir gereğini yerine getirmiş olmaktadır.

Anayasa madde iki de de ülkemizin bir hukuk devleti olduğu açıkça yazmaktadır. Hukuk devleti ise hak ve hukuksal kuralların egemenliğinde ve bireylerin hukuksal açıdan korunduğu bir devlet olarak açıklanabilir.

Hukuk devleti deyişi, demokrasi ile iç içe geçmiştir. Aslında ortaya çıkışı devletin gücünün kişilerin hak ve özgürlüklerine fayda etmesi amacıyla sınırlandırılmaya çalışılması ile oluşmuştur. Ve devamında demokrasi kavramı sonrasında iyice gelişmiştir. Hukuk devleti, bütün devlet işlemlerinin hukuka bağlı, uygun ve bireylerin kişisel haklarının ve özgürlüklerinin korunmasını amaçlamaktadır (Çağan, 1982: 144).

Birey bazında değerlendirildiğinde hukuk devleti olmanın temeli kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması, devlet bazında değerlendirildiğinde ise kuvvet ayrılığı ilkesine sahip çıkmak olarak görülmektedir (Karayalçın, 1998: 132). Buradan da

anlaşılacağı gibi kişilerce hukuk devleti denildiğinde özgürlük, eşitlik ve güvenlik kavramları akıllara gelmektedir (Ökçesiz, 1998: 31). Bir hukuk devleti düşünüldüğünde buradaki yasama, yürütme, yargı erklerinin sahibi halktır ve yetkilerini halkın istekleri doğrultusunda kullanabilirler. Anayasada bu yetki kullanımı ve kısıtlamalarına yer verilmektedir (Ünsal, 1980: 127).

Hukuk devleti unsurlarını bir liste halinde sunabilmeye imkânı bulunmamaktadır. Ancak, mevcut gelişen vakalarda hukuk devleti olmanın gerektirdiği çözümler örneklenmektedir (Çağan, 1982: 144). Türk yazınında hukuk devleti ilkesinin; kanuni idare ilkesi, kanunların genel olması ilkesi, kuvvet ayrılığı ilkesi, temel hakların güvence içine alınması, kanunlarının anayasaya uygun olup olmadığının sağlanması şeklindeki ilkeleri kapsadığı görülmektedir (Ökçesiz, 1998: 41).

Yukarıda bahsedilen tüm ilkeler ne kadar hukuk devleti ile alakalı da olsa vergi hukukuyla da yakından ilgilidir. Örneğin kuvvet ayrılığı ilkesi gereği verginin konulması bir organa uygulanması ve denetlenmesi de yine başka organların yetkilerine bırakılmıştır. Yine eşitlik ilkesi gereği kanunların ayırım gözetmeden herkese uygulanması gerekliliğini belirtirken, yasama organınca çıkarılan kanunların anayasa denetimine tabi olması hukuk devleti olmanın bir gereği olarak vergi hukukumuzda da yansımıştır (Vanistendael, 1996: 1). Buradan da çıkarılabilecek diğer bir yargı anayasasının mevcut düzenlemelerine uygun olmayan bir kanun aynı anda hukuk devleti ilkesine de ters düşmüş olacaktır.

Vergi hukuku, hukuk devleti sınırlarının çizilebilmesi adına en uygun hukuk dallarından birisidir (Çağan, 1980: 9). Devlet vergilendirme erkiyle kişilerin belli hak ve özgürlüklerine müdahale etmekteydi. Bu müdahale ise vergi ile direk kişilerin mülkiyet hakkına el koyma durumu oluşmasının yanı sıra, kişilerin planladıkları işten seyahat özgürlüklerine dahi birçok hak ve özgürlüklerinde etkisini gösterecektir. Adı üzerinde hukuk devletinde vergi koyma yetkisine sahip makamlarca bu yetki kullanılırken hukuksal kurallar doğrultusunda ilerlenmektedir. Vergi hukuku hukuk devleti deyiminin yetki sınırlarını göstermek yönünden en uygun yoldur (Çağan, 1980: 137).

Hukuk devletlerinde vergisel anlamda yetki sınırlamalarının belirlenmesinde en büyük görev AYM'lere aittir. Yasamanın görevini layıkıyla yapmak yahut yetkisini kısıtlamak adına salınan vergiler anayasaya aykırılık teşkil etmemesi için hem kişisel hak ve hürriyetleri sınırlamamalı hem de vergilendirmenin anayasal

ilkeler yönünden gerekçelerine uygun olması şarttır (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 2000: 220).

2- Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devletin genel kabul görmüş bir tanımını yapmak oldukça zordur. Çünkü söz konusu kavram devletlerin hedeflerine göre, üstlendikleri çalışmalara göre değişmektedir. Sosyal devlet, içinde bulunan toplumun sosyal adaletin sağlandığı, sosyal refah ve de güvenliğin hüküm sürdüğü bir toplum haline dönüştürülmesi amacı doğrultusunda gelişmiştir (Balta, 1972: 113). Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır (Talas, 1981-1982: 43).

Anayasamız madde iki de Türkiye devleti hukuk devletidir ibaresinin önüne sosyal hukuk devletidir şeklinde yazılarak aynı zamanda sosyal devlet olmanın da altı çizilmiştir. Hukuk devleti olmanın bir üst aşaması sosyal devlet anlayışı ile mümkün kılınmaktadır. Sosyal devlet olma amaçları yukarıda da denildiği üzere sosyal adalet, refah ve güvenliğin sağlanması olduğundan devlet, bir taraftan güçsüz kişileri koruma altına alacak, vatandaşlarını güvende hissettirecek bir taraftan da ekonomik anlamda devleti kalkındıracaktır (Çağan ve diğerleri, 1999: 108). Diğer bir deyişle sosyal devlet hem toplumu geliştirip ileri taşıyacak hem de toplumsal hayat düzenini sağlayacaktır (Kaneti, 1989: 319).

Sosyal adalet demek, zenginliğin adilce paylaşıldığı; refahın ve milli gelirin yüksek ve denk bir biçimde dağıtıldığı; sosyal güvenlik kişilerin geleceklerinden kuşku duymamalarını sağlar. Bu sebeple devlet hem ekonomiyi kalkındırarak hem de bunu yaparken ekonomisi dar olan vatandaşlarını da koruyacaktır (Azrak, 1981: 7; Göze, 1976: 90-93). Sosyal devlet anlayışı doğrultusunda devlet, bu hedeflere ulaşmak adına bir takım görevler üstlenir. Bu görevler, devlet elinin bazı politikalar yürüterek ekonomiye olumlu müdahalelerde bulunması ve bu politikalarla servet dağılımında adalet sağlayarak kalkınmayı gerçekleştirmesidir (Çağan, 1980: 190). Ama bazen devlet müdahalesi ardından ekonomide aksaklıklar da oluşmaktadır yine bu noktada da sosyal devlet anlayışı ile devlet çözüm üretmek durumunda kalmaktadır.

Hukuk devleti, kanunlar huzurunda herkesin eşitliğini savunurken, sosyal devlet bunun üstüne ekleyerek, sosyal adaleti sağlayacak imkânları yaratarak kişilere fırsat eşitliğini sunmaktadır. Böylece vatandaşlar milli gelirden adil olarak paylarını alacak ve sosyal sınıflar da ortadan kalkmış olacaktır (Çağan, 1980: 190). Herhangi

bir devletin sosyal devlet olup olmadığı ise anayasalarından, vatandaşların ekonomik durumlarından ve yine vatandaşların anlaşılabilirliğindedir (Bellek, 1997: 71).

Sosyal devlet olmanın gereği devlet ekonomiyeye ve sosyal yaşayışa planlı bir biçimde müdahalede bulunmaktadır. Sosyal devlet olma gereği devlete hukuk devleti olma gereklerinden farklı bir kısım olumlu görevler yüklemektedir. Hukuk devletinde eşitlik varken sosyal devlette fırsat eşitliği vardır (Çağan ve diğerleri: 52).

Klasik anlamda haklar denildiğinde devletin müdahalesinin önüne geçilmesi akıllara gelirken, sosyal haklar anlamında tam tersine devlet müdahalesi şart olmaktadır (Tunaya, 1975: 279). Bu müdahalelere örnek vermek gerekirse, sosyal devlet anlayışında devlet tarafından yapılması beklenenler; ailenin korunması, eğitim hizmetinin belli bir yaşa kadar bedelsiz sunulması, topraksal reformun sağlanması, tarım, hayvancılık ve üretim alanındaki çalışan emekçilerin haklarının gözetilmesi, işsizliğin düşürülmesi hatta yok edilmesi, sağlık hizmetlerinin herkese ulaşacak bir biçimde sunulması, genç nüfusun korunması, sanatın desteklenmesi, tüm bireylere sosyal güvenlik hizmeti sunulması, doğa varlıklarının korunması, tüketicinin korunması, esnaf ve sanatkârlarının haklarının gözetilmesi şeklinde birçok görev sayılabilir.

Görüldüğü gibi hukuk devleti ile sosyal devlet, vergi hukukunu oldukça etkilemekte ve vergisel adaletin sağlanması hususunda yahut Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinde sayılan ilkelerin değerlendirilmeye alınabilmesi adına önem arz etmektedirler.

3- Verginin Belirliliği İlkesi

Verginin belirliliği ile hukuki güvenlik ilkesi iç içe geçmiş kavramlardır. Bu nedendir ki verginin belirliliği ilkesini açıklamadan önce hukuki güvenlik ilkesinden bahsetmek faydalı olacaktır. Hukuk devleti deyimi bireylerin kendilerinin uymak durumunda olduğu kurallarını bilmeleri şeklinde açıklanmaktadır (Methibay ve Uluatam, 2000: 52). Böylece bireyler, devletin yaptırımları önceden tahmin edebilecek ve planlarını bu doğrultuda yürüteceklerdir. Bu vergilendirme sistemindeki keyfiliğin ortadan kalkması anlamına da gelebilir (Çağan ve diğerleri, 1999: 32).

Buradan çıkan anlam, bir hukuk devletinde verginin salınması kanun hükümlerine dayanmak zorundadır (Çağan, 1980: 190).

Hukuki güvenliğin egemen olduğu bir toplulukta kişiler tabi tutulacağı hukuksal yaptırımları önceden bilmekte, davranışlarını da buna yönelik şekillendirebilecektirler. Böylece toplumsal hayatı ve tabi vatandaşları koruyan kurallar kişilere güven sağlamış olacaktır. Tabi tüm sayılanların olabilmesi için devlet iktidarının bizzat kendisinin çıkardığı kanunlara kendisinin de uyması ile gerçekleştirilebilecektir. Bu bir nevi hukuki güvenlik ilkesinin ön şartı olarak gösterilebilir (Çağan ve diğerleri, 1999: 46).

Vergisel işlemler hukuksal olarak üstün olan devlet ile vatandaşlar arasında gerçekleşmektedir. Böylece vergilendirme yapan devlet, vatandaşların hak ve özgürlüklerine birtakım müdahalelerde bulunmaktadır. Tam bu noktada hukuki güvenlik ilkesi egemen olan bir sistem şart olmaktadır. Çünkü gelişen dünya ve değişen devlet ihtiyaçları doğrultusunda, vergilerin mali amaç harici başka sebeplerle de alınması, en başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok kişisel hak ve özgürlüklere zarar verebilmekte ve vatandaşların kanunların oluşturulması ve uygulanması alanında korunmaya alınmasını gerekli kılmıştır. İşte tam bu koruma aşamasında hukuki güvenlik ilkesi devreye girmektedir. Böylece vatandaşlar, vergisel işlemler neticesinde ne kadar hakkının olduğunu ve ne kadar kısıtlanacağını öngörecektir ve kendi kişisel planlarını bu doğrultuda oluşturarak zor duruma düşmemiş olacaklardır (Çağan, 1980: 141).

Hukuki güvenlik ilkesi iki yönlü olarak oluşturulmuştur. İlk yön olarak kanunların içerik kısmı ile ilgilidir. Şöyle ki, vergi kanunları açık ve herkes tarafından anlaşılır, kesin olup yorum yapmaya kapatılacaktır (Çağan, 1980: 141). Bunun yanında geriye de yürütülmeyecektir. Diğer bir yönü ise, vergi idaresinin vergisel işlemlerinin yargı organınca denetlenmesi gerekliliğidir. Yargı organınca yapılacak bu denetim neticesinde vergi kanunlarının ve uygulamalarının anayasaya uygunluğu tespit edilmiş olacaktır. Tüm bu anlatılanlar üzerine bir değerlendirilmede bulunulduğunda hukuki güvenliğin kapsamında; verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri sayılabilmektedir (Çağan, 1982: 172).

a- Verginin Belirliliği İlkesi

Belirlilik hukuksal güvenlik açısından en önemli unsurdur. Çünkü belirlilik kanunların yahut kanun gibi düzenleyici kuralların açık, şeffaf ve herkesçe

anlaşılabilir olmasını sağlayacaktır. Bunun doğal bir sonucu olarak da hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır.

Belirlilik ilkesi ile ifade edilen, verginin konusu, tutarı, ne zaman kesinleşip ve ne zaman ödeneceği, hangi şekillerde ödeneceğinin idare ve ilgili mükelleflerce belli ve de kesin olmasıdır. Belirliliğin hâkim olması ile birlikte vergisel işlemlerde keyfilik de önlenmiş olacaktır (Çağan, 1982: 172). Bu amaç doğrultusunda da gelir unsurları Türk vergi sistemimiz içinde tek tek açıklanmaktadır (Güneş, 2000: 263).

Söz konusu ilke ile birlikte kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasının yanı sıra idarenin de istikrarı korunmuş olacaktır (Çağan, 1982: 172).

Belirlilik ilkesinin etkin olarak sistemde var olabilmesi için; vergileri ortaya koyan kanunların açık, anlaşılır ve de basit olması gereklidir. Kanunlar yeterince açık olsa dahi her kesimin rahatça anlaması için vergi kanunları hakkında açıklamalar da bulunmalıdır. Bunun dışında vergisel işlemleri yürüten idari personellerin ahlaklı ve işinde iyi yetişmiş olması da çok önem arz etmektedir (Turhan, 1998: 207). Böylelikle aynı zamanda vergi anlaşmazlıklarından türeyen uyuşmazlıklar da en az şekilde oluşacaktır. Vergi kanunları karmaşık olduğu takdirde idareye olan zararların yanında vergi yükümlüsüne de birtakım olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Örneğin aslında vergi ödememesi gereken bir kimse bunu fark edemeyip vergi ödemelerine devam edebilir.

Yukarıda da belirtildiği üzere vergilendirme de belirlilik ilkesi, yükümlünün ödeyeceği vergi miktarını, ödeme yapacağı süreyi ve ödeme yöntemini net bir şekilde bilmesini gerektirir. Böylece ilgili kişiler cebinden çıkacağı parayı önceden bildiği için kendi ekonomisini de bu doğrultuda ayarlayabilecektir. Bu durumda da kişilerin vergi bilinci gelişecek ve kamu otoritesine olan güvenleri artacaktır (Herekman, 1988: 25).

Aksi düşünüldüğünde, vergilendirmede belirsizlik olduğu takdirde eşitlik ilkesi de bu durumdan payına düşeni alacak ve olumsuz etkilenecektir. Bu esnada vergi idaresinin vergisel işlemlerdeki bireysel, öznel işlemlerinde takdir yetkisine haiz olduğu durumlarda oluşacaktır.

Bunun dışında, içeriği itibariyle belirsizlik oluşturan vergi kanunları uygulamada da zaman içinde aldığı başarısızlıklardan ötürü kaldırılabilir. Ülkemizde de bu durum oldukça sık görülmektedir. Zira uygulamalarda mükelleflerin ihtirazı kayıt ile beyanname verdikleri yahut kendilerine karmaşık

gelen herhangi bir kanun için özelge istenmesi örnekleri mevcuttur (Karakoç, 1996: 312).

Belirlilik ilkesi ile istikrarlılık iç içe geçmiş kavramlar sayılabilmektedir. Vergi kanunları önceden belli ve açık ise, sıkça değiştirilmez. Bu da vergi kanunlarının istikrarlı olmasını sağlar. Aksi durumda vergi kanunları keyfi sebepler doğrultusunda ve sık olarak değiştirilirse vergi hukuku için önemli olan istikrarı bozacaktır (Öz, 2004: 60).

Belirlilik ilkesi yasama kurumunun yürütme kurumuna verdiği vergilendirme yapma yetkisinin sınırlarının anayasal ilkeler ışığında çizilmesini gerektirir (Çağan, 1982: 173). Aslında belirlilik ilkesi yürütme kurumuna bırakılan yetkinin uygulamaya geçişi için gereken şartların da belirlenmesini gerektirir. Aksi durumda, Bakanlar Kurulu'nun sıkça ve umulmadık anlarda kullandığı bu yetkilerle vergisel ödevlerin değişmesi ile belirlilik ilkesi zarar görecektir, ileriye dönük olanların oluşturulmasına mani olabilecektir.

b- Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Kural olarak kanunlar mevzuata dâhil olduktan sonraki gelişen olaylar üzerinde uygulanmakta olduğundan buradan kanunların geriye doğru uygulanmamaları şeklinde bir anlam çıkmaktadır (Çağan ve diğerleri, 2010: 51; Çağan, 1982: 179). Yukarıda açıklanan hukuki güvenlik ilkesi gereği de kanunlar kendilerinden sonra gelişen olaylar için uygulanmalıdır. Kanunlar, kanun içinde belirlenen bir günde mevzuata dâhil olurlar. Eğer yürürlüğe gireceği tarih hakkında herhangi bir açıklama yok ise; resmi gazetede yayınlandığı günü takip eden günden itibaren kırk beş gün sonra sisteme dâhil olur. Geriye yürümeme ilkesi gereği de sisteme girdikleri tarih temel alınarak oluşan olaylara uygulanmasını ifade eder. Hukuki güvenlik gereği de kanunların geriye doğru uygulanmasının sınırlandırılmasını gerekli kılmaktadır (Çağan ve diğerleri, 2003: 47). Çünkü kişiler eylemlerini yerine getirirken mevcut sistemdeki mevzuata göre hareket edeceklerinden, çıkan bir kanunun geriye doğru yürümesi o zaman haklı olan eylemleri olumsuz olarak değerlendirdiği takdirde, belirlilik ve istikrar bozulmakla birlikte kişilerin devlete olan güvenleri sarsılmaktadır.

Kanunların geçmişe yürütülmemesi gerekir ama özellikle de ceza hukuku ile vergi hukuku kapsamındaki kanunlar kesinlikle geriye dönük uygulanmamalıdır.

Oluşan cezanın kabahatli hareket neticesi ya da suç teşkil eden bir fiil sonucu olması neticeyi değiştirmemektedir. Ancak burada belirtmek gerekir ki, Anayasa ve Türk Ticaret Kanununda kişilerin yararına sonuç değişecekse kanunun geçmişe de uygulanması geçerli kılınmıştır. Böylelikle çıkan sonuç, kişi menfaatine kanunun geriye yürütülmesi olanaklı iken, tam tersi durumda kişilerin zararına olacak olaylarda kanunlar geriye yürütülemezler. Ancak burada da istisnalar görülmektedir, kişi aleyhine olan bazı kanunlar geriye yürütülmüştür (Karakoç, 2014: 1293).

VUK'na göre, verginin oluştuğu an verginin tarhi veya tahakkuku değil vergiyi doğuran olaydır. Bu açıdan da değerlendirildiğinde vergi hukukundaki geçmişe yürümeme kuralı verginin kanuniliği kuralının bir sonucu olmaktadır.

Hukuk devleti olmanın gerektirdiği hukuki güvenlik kuralı, kişilerce hukuksal kuralların önceden kestirilebilmesi, kişilerin tüm fiillerinde devlete güvenmesi, devletin de buna karşı kişilere yasal güvenceler vererek güven sarsıcı hareketlerden uzak durmasını gerektirir. Hukuk güvenliği kanunların geçmiş olaylara uygulanmamasını zorunlu kılar. Bu sebeple kanunlar mevzuata girdikleri tarihten sonra gelişen hukuki olaylara uygulanabildiklerinden, daha sonradan çıkarılan bir kanun mevzuata girdiği günden önce gelişen olaylara uygulanmaz.

1982 Anayasası'nda genelde kanunların özelde ise vergi kanunlarının geçmişe uygulanmaması hakkında herhangi bir söylem bulunmamaktadır. Ama ceza hukukunda, suç ve cezalara yönelik, kanunilik ilkesi çerçevesinde söz konusu ilke kabul edilmektedir (Taylar, 2007: 205).

Vergisel kanunların geçmiş olaylar üzerinde uygulanamayacağı hakkında anayasada mevcut bir söylem bulunmamaktadır. Ancak Danıştay'ın konuya yönelik emsal bir kararı vardır. Danıştay bir içtihadı birleştirme kararında; vergi kanunlarının mali yönden yük artırıcı hükümleri geçmişe yürütülmemelidir, zira bu hukuki güvenlik kuralı için de büyük önem taşır denilerek geçmişe yürümeye izin verilmemiştir.

Geriye yürümezlik kuralı yalnızca vergi kanunları açısından geçerli değildir. Yürütme kurumunca vergilendirme kapsamında yapacağı düzenlemeler de bu kurala tabiidir (Akçay ve Öz, 2012: 164). Buradan da anlaşılan idari işlemlerde de geriye yürümezlik kuralı esastır.

Türkiye'de vergi kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin uygulamaların daha iyi anlaşılması için çeşitli ülkelerdeki vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine yönelik uygulamalara kısaca değinmek faydalı olacaktır.

Kanunların geçmişe etkili olmaması kural olmakla beraber bu kuralın istisnaları bulunmaktadır (Gerçek ve diğerleri, 2013: 50). Şöyle ki, yeni çıkan bir kanun veya düzenleme devam eden durumlara derhal uygulanabilmektedir. Örneğin gelir vergisi tarifesi yıl içinde değiştirildiğinde yıllık vergilendirme dönemi bitmeden bu değişiklik yapıldığı için yılbaşından itibaren elde edilen tüm gelirlere yeni tarifenin uygulanması gerçek olmayan geriye yürüme olarak değerlendirilecektir (Gerçek ve diğerleri, 2013: 50).

Geriye yürümemenin esası, özel sektörde oluşan kaynakların kamu sektörüne aktarımı şeklinde yorumlanan vergi kanunlarının bilinçle uygulamaya sokulması ve kişiler üzerinde vergi yükünü artırıcı unsurların geçmişe uygulanmamasını sağlamaktır. Aksi olduğunda, hukuk devleti olma gereği oluşan hukuki güvenlik ilkesi zarar görecektir (Çağan, 1980: 179). Böyle bir durumda, hukuki güvenlik ortamı bozularak hukuki barışı ortadan kalkacak, ekonomik istikrar bozulacaktır (Tosuner, 1994: 47).

Yukarıda bazı dünya ülkelerindeki vergisel uygulamalara kısaca değinilmişti. Geriye yürümezlik kuralı açısından da dünya ülkeleri incelendiğinde, birçok ülkede geriye yürümezlik ilkesi bağlayıcı değildir. Bu ilke gerek duyulduğunda idare tarafından izlenebilecek bir yöntemdir. Türkiye’de de bazı sebeplerle vergi kanunları geçmişteki olaylara uygulanmaktadır. Bunlara birkaç örnek vermek gerekirse; şiddetli ekonomik krizler, savaşlar, enflasyonla mücadele kapsamında devlet tarafından oluşturulan vergi politikası gereği şeklindeki olaylar vuku bulduğunda geçmişe yürümeme kuralı ihlal edilmektedir (Çağan, 1982: 181). Bunlar harici bazen de, vergi gelirinini seviyesini koruma adına geriye yönelik uygulanabilmektedir (Vandistendael, 1996: 12).

c- Kıyas Yasağı İlkesi

Herhangi bir toplulukta hukuksal güvenliğin sağlanması için, kanun koyucu olan devletin de kendi koymuş olduğu kanunlara uyması ile gerçekleşir. Zaten hukuk devleti olma gereği hukuki güvenliğin sağlanmasını şart koşar. Hukuki güvenlik kuralı tüm hukuk dallarında oldukça önemli bir yerde olmasına karşı vergi hukukunda çok daha özel bir önemi vardır. Çünkü vergi hukukunda vergilendirme işlemleri sonucu, devlet kişilerin hak ve özgürlüklerine karışmakta, dolaylı yoldan

bir takım kısıtlamalar getirmektedir. Vergisel alanda hukuki güvenlik temin edilirse, vatandaşlar devletin yapacağı müdahaleleri önceden tahmin edebilecek ve gelecek planlarını bunu bilerek yapacaktır. Bununla birlikte vergisel işlerde kanun koyucunun keyfiligi önüne de geçilmiş olacaktır. Vergisel anlamdaki hukuksal güvenlik, vergi kanunlarının kesin bir dille yazılmış olmasını, açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmesini gerekli kılar. Buradan da çıkarılacak sonuç gereği kanun koyucu, vergi kanunları soyut olamaz, belirsizlik içeremez. Bunun doğal sonucu ise kanun maddeleri kıyas yöntemi ile yoruma açık olamaz. Tam tersi bir durumda idarece yahut yargı kurumunca bu yöntem ile yeni vergiyi oluşturan olaylar meydana getirmeleri ya da vergisel yükü çoğaltmaları söz konusu olabilir; bu durum ise hukukî güvenliği bozarak barış durumunu da ortadan kaldırır. Kıyas yapmak vergi hukukunda yorumun yapmanın çerçevesini belirlemektedir. Vergi hukukunda uygulamalar esnasında fark edilecek kanunlar arasındaki boşluklar, kıyas olmadan yorumlama ile doldurulabilir. Ancak bu yapılan yorumun kıyas yöntemi ile olmaması esastır. Kanunlardaki boşluklar yalnızca yorum ile giderilemiyorsa, bu durumda muhakkak yasama organınca kanun veya benzeri yazılar çıkarılarak doldurulması gerekmektedir (Çağan, 1980: 141).

Kıyas yapmak tanım itibari ile var olan iki olayın nedenlerindeki benzerliğe dayanılarak, mevcut kuralın yetkili kurum tarafından kapsama alınmayan bir olaya uygulanmasıdır. Vergi hukukumuzda ve ceza hukukumuzda bu yöntem yasaktır. Ancak diğer hukuk dallarında kıyas yolu mümkündür. Türk ceza kanununda da madde iki ve üçe bakıldığında kıyas yönteminin yasak olduğu açıkça yazılmaktadır.

Hukuk biliminde kıyas özellikle kanundaki boşlukların doldurulmasının metodudur. Kıyas, bir yasaya, bir kurala ya da kurallara temel teşkil eden bir ilkeyi, yasal kavramın muhtemel lafzi anlamını aşar surette, kanunun metninde ön görülen doğrultuda benzer bir olaya uygulanmasıdır (Dönmezer ve Erman, 1994: 175).

Kıyas çıkarımı, iki olayın farklılıklarına rağmen eşit muameleye tabi tutulması sonucunu doğurmaktadır. Bu eşit muamele, iki olayın belirli normlar açısından benzer olduklarında, yani önemli özelliklerinde uyduklarında ancak meşrudur. Kıyasın ön şartı olayların hukuksal açıdan benzer olmalarıdır. İki olayın hukuksal benzerlikleri ilk olarak yararlar durumunun eşitliğinden çıkabilir. Kıyas çıkarımının bu ön şartı menfaatler içtihatçılığı tarafından ortaya çıkarılmıştır. Yargıç kanun koyucunun benzer ya da benzetilebilen yarar çatışmalarını nasıl karara

bağladığını araştırmalı ve sonra bu kararı düzenlenmemiş uyuşmazlığa uygulamalıdır (Birsenoğlu, 2003: 160).

Hukuk kurallarının hepsi yoruma ihtiyaç duyar (Erdem ve Öztürk, 2008: 58). Soyut olan yazıları somut olan olaylara uygulayabilmek için yorum yöntemi kaçınılmaz bir yol olmaktadır. Medeni hukukta böyle bir durum meydana geldiği takdirde, hâkim mevcut olaya uygun herhangi bir kanun bulamaz ise oluşan bu boşluğu kıyas yaparak, geleneksel adetlere bakarak çözmektedir. Yine tüm bunlar yeterli olmazsa da oluşan boşluğu kendisinin kanun koyucu yerine geçtiğini varsayıp mevcut uyuşmazlığı çözüme kavuşturur (Evren, 2011: 991). Verilen örnek medeni hukuk açısından böyle idi. Şayet olay vergi hukukunda yahut ceza hukukunda meydana gelse, ceza kanununun maddesi gereğince de kanunun açık bir biçimde suç olarak görmediği bir eylem için hiçbir kimseye ceza verilemez. Kıyas yapma yasağı ceza hukukunda ilke olduğu için bu durumun yine kanunlarda net bir biçimde yer almasına gerek yoktur. Böyle bir ifadenin kanunun metnine konulmasının amacının da ek olarak bir güvence sağlamak olduğu denilebilir (Centel ve diğerleri, 2008: 54). Vergi hukukunda kıyasa başvurulması, yasama organının saydığı üzerinden vergi alınacak olaylardan sayılmayan işlemlerden vergi alınması ve vergilendirme işlemleri kapsamına alınmasına sebep olabilir (Kızılot ve Taş, 2009). Bu durum verginin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Bu nedenle, vergi hukukunda kıyas yasağı yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Herhangi bir yaptırım uygulandığı esnada, idare tarafından ya da olayla ilgilenen hâkim tarafından, yetkili kişilerce ellerinde bulunan hukuk kurallarına sadık kalması ve yorum yapılırken kıyas metodundan uzak durulması Anayasa madde ikideki hukuk devleti ilkesi ve bunun doğal sonucu olarak gelişen hukuki güvenlik ilkesi için zorunluluk gerektirmektedir.

Kıyas, vergi hukukunun yorumlanmasının çerçevesini çizmektedir. Vergi hukukundaki uygulamalarda kanunlar arasında mevcut olan boşluklar kıyas yoluna varmayan bir biçimde yorum yapma suretiyle doldurulamıyorsa mevcut boşlukları muhakkak yasama sürecinde doldurulmalıdır (Çağan, 1980: 141). Aksi düşünüldüğünde vergi hukukunda kıyas metodu uygulanırsa vergilerin kanuniliği ilkesi zedelenecek, devlet hukuk devleti özelliklerinden uzaklaşmış olacaktır. Vergisel açıdan kıyasın yasak olması vergideki belirlilik ilkesinin tamamlayıcısıdır (Çağan, 1982: 174).

Kuralı gereği, hukuki güvenlik alanı altında olan kıyas yapma yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya ne derece uygun olduğunun yargısal anlamda denetimi değil de doğrudan vergilendirme işlemlerinin yargısal anlamdaki denetimini yapmaktadır (Karakoç, 2004: 311). Bunun sebebi kıyas yapma yasağı ilkesi yasama organınca kabul görmüş kanunların, idarece olaylara uygulanması ya da oluşan anlaşmazlıkların yargı organları yoluyla çözüme kavuşturulması esnasında dikkate alınabilecek bir ilkedir. Vergi idaresinin söz konusu ilkeye uymayan ve yargı yoluna taşınmamış işlemleri yahut yargı aşamasına götürülmüş ve yargı kurumu tarafından kıyas yapma yasağı kuralına aykırı bir biçimde verilmiş kararlar karşısında AYM'ne başvurulamayacağından, söz konusu ilke anayasa yargısı denetiminde işlem gören bir ilke değildir. Kanunlar ile yapılan vergisel düzenlemelerin, kıyas yapma yasağı ilkesine uygun düşmeyecek bir biçimde genişletilip genişletilemeyeceği sonraki aşamalarda idare tarafından ilgili kanunun uygulamaya konulması ve mahkemenin ilgili kanun maddesi gereğince anlaşmazlığı çözümlemesi esnasında söz konusu olacaktır. İtiraz yöntemi ile de AYM'ne başvurulması halinde de aynı sonuç oluşacaktır. Mahkeme anlaşmazlığın çözümünü AYM kararını oluşturuncaya değin ötelese de ya da beş ay içinde kararın verilememesi durumu ile beklemeden kararın verilmesi; her iki olay da da mahkemenin vereceği karar AYM tarafından denetlenemeye açık değildir. Buna karşın, AYM kanunları denetleme sırasındaki mevcut boşlukları değerlendirerek, kıyas yapmaya mahal verebilecek boşlukların olması durumunda, kanunilik ve hukuki güvenlik kurallarına aykırı olmaktan iptal yoluna gidebilecektir. Buna göre asıl unsurları olmayan bir kanuni hükmü, kıyas yapmaya sevk etme tehlikesi ile karşı karşıya olduğundan AYM'nce iptal edilebilecektir.

Vergi hukukumuzda kıyasın yasak olmasının en büyük ve önemli nedeni vergi hukukuna egemen olan tipiklik kavramıdır. Bu sebepten dolayı vergi hukukumuzda soyut ve belirsiz olan ifadelere yer verilmemektedir.

Tipiklik her şeyden önce, bir fiilin görünümünü başka bir deyişle fiili fotoğraf olarak ifade etmektir. Tipiklik kavramı hukuksal düşünceler içerisinde bir model olarak görülmektedir ve söz konusu oluşan fiili tasavvur etmektedir. Tipiklik esnasında ceza hukuku içinde doğmuştur, burada şekillenir daha sonradan diğer hukuk bölümlerine geçmiştir. Ceza hukukundaki uygulamalarda cezaya meyil verecek tüm tehditleri belirleyen ve de bazı şartların kullanımını sağlayan tipiklik kavramı buradan yola çıkılarak söz konusu bu kavramın hukuksal ilişkilerde sebep sonuç

ilişğini gösterdiği görülmüş ve böylece tipiklik diğer tüm hukuk dallarında yaygın olarak kullanılan bir kavram olmuştur (Keyman, 1980: 61).

Tipiklik, hukuksal olayların sonuçlarının sebebidir şeklindeki tanımlamanın yapılmasının amacı, her şeyden önce, bunu hukuksal sonuçların hareketliliği içerisindeki işlevi ile sınırlandırmak olur. Tipiklik ile hukuksal işleyişin değerlendirilmeleri arasındaki mevcut ilişki göz önüne alınmaz ise, tipiklik değişiminin tam olarak algılanmasının önüne engel konulur.

Tipleştirme, hukukta çeşitli kavram ve deyimlerin belli tiplere dönüştürülmesidir (Öz, 2004: 57). Yani kanun koyucunun genel, soyut kurallar koymasına tipleştirme denilmektedir. Tipleştirme sonucunda getirilen hükümler kanunilik ilkesine zarar verecek nitelikte olabilir.

Vergiler için kanunilik ilkesinin sıkı sıkıya geçerli olduğu düşünüldüğünde tipikliğin vergi hukuku bakımından önemli bir yere sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bunun nedeni ise vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanmasının tipiklik sayesinde mümkün kılınmasıdır. Yapılan yorumlarda tipiklik kavramı temel alındığında, yapılacak bir kıyasla vergi kalıbının genişletilmesi söz konusu olamaz (Gerçek ve diğerleri, 2013: 63). Örneğin fatura için getirilmiş bir düzenleme müstahsil makbuzu için kıyasla uygulanamaz.

Vergi hukuku ayırımına göre yapılan tanımlamada maddi vergi hukuku açısından yasak olan yorum, ekonomik külfet getirmeyecek yalnızca usul kurallarını kapsayan VUK'nda olan kanun arası boşlukların tamamlanması adına yoruma ve kıyas yapılmasına izin verilmektedir (Kaneti, 1991: 38). Böylelikle vergisel işlemlerin özüne, kurucu ana öğeleri ile ilgili herhangi bir olayda kıyas yasağı geçerli olup, öze dokunulmamakta, bunun karşısında vergisel işlemler ile vergi yargı yoluna ilişik boşlukların kıyas yöntemi ile ortadan kalkmasına kanunilik kuralı açısından herhangi bir engel oluşmamaktadır (Kumrulu, 1989: 15).

Diğer dünya ülkelerine bakıldığında birçoğunda kıyas yapmak yasak sayılmıştır, kıyas yasağı başlığında zorunlu ilke mevcut bulunmaktadır. Bu ilke vatandaşları hukuki güvenlik altına almaktadır. Örneğin, İngiltere'de bir verginin oluşabilmesinin tek şartı kanunda sayılırsa söz konusu olmaktadır. İngiliz vergi hukukundaki uygulamalar incelendiğinde kıyas konusu çok dar bir alanda sınırlandırılmaktadır. Şöyle ki uygulamalarında gerek vergiyi artırıcı gerek vergiyi ağırlaştırıcı gerek ise de vergisel muafiyet sağlayan hiçbir türlü kıyasa izin verilmemektedir (Birsenoğul, 2003: 162). Alman Vergi Hukuku'na bir göz

atıldığında nispeten daha rahat oldukları görülmektedir. Almanların vergi uygulamalarında kıyas, mevcut hukuksal olayın ağırlaştırılmaması şartı ile yahut vergi yükünün daha da artırılmaması şartı ile uygulama alanı bulabilecektir. Alman AYM'nin 1985 tarihinde konuya ilişkin bir kararında da yargı organı kıyas yaparak yeni bir vergi unsuru oluşturamaz veya mevcut vergiyi ağırlaştıramaz denilerek kıyas yasağına dâhil somut bir delil oluşturmaktadır (Birsenoğul, 2003: 165). ABD'ne bakıldığında ise burada da vergiyi koyma yetkisi kanun koyucu kuruma aittir. Ancak burada kıyas yapma açısından daha serbest bir durum vardır. Şöyle ki, mevcut bulunan ve en üstte yer alan kanun hükümleri somut olarak gelişen olaylara tümden gelim yöntemi ile nesnel olacak tespitlerde bulunulabilmektedir. Bu yetki ise mevcut hukuku uygulayan mahkemelere geniş yetki bırakılarak sunulmuştur (Walz'den aktaran Birsenoğul, 2003: 161).

B- Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler

Yasama organının elinde bulunan vergisel işlemleri yapma yetkisi elbette ki bazı sınırlamalarla karşı karşıya bulunmaktadır. Vergi kanunları ortaya çıkarılırken kanunun özünün belirlenmesi esnasında dikkatli olunması gereken hususlar bulunmaktadır; bunların da başında Anayasal ilkeler sayılmaktadır. Devlete ait olan vergi alma yetkisi, 1982 Anayasası'nda yetmiş üçüncü maddesinde bulunan kamusal harcamaların karşılığı olması, kanun maddesine ihtiyaç duyması, mali güce göre vergilendirilme, vergilerin herkesten alınması ile genellik, eşit şartların uygulanması ile eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması zorunluluğu, tüm bunlar ilke şekline dönüştürülerek vergi kanunları bunlara tabii olmalıdır. Bu sayılan ilkeler Anayasa'nın bütününden ve de bazı özel ifadelerinden çıkarılan, "*hukuk devleti ilkesi*", "*sosyal devlet ilkesi*" ve "*hukuki güvenlik ilkesi*" şeklindeki bazı ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergiler, Anayasa'nın ön gördüğü bu ilkelere uygun olarak kanunla konulmalıdır. Söz konusu ilkelerin irdelenmesi verginin anayasallığının daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Anayasa'da "*Vergi Ödevi*" başlıklı madde yetmiş üç şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”.

Yukarıda maddenin hükmü aynen verilmiştir. Buna göre söz konusu madde, vergi görevini tanımlayan esas olan anayasal kuralları kapsamaktadır. Bu maddenin ilk fıkrasında bahsi geçen “herkes” ibaresi ile verginin genelliği ilkesine ve fıkranın devamında “mali gücüne göre” ibaresi ile de ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denilerek devletin vergi alırken sosyal adalet ilkesine uygun bir politika izlemesi gerektiği hüküm altına alınmaktadır. Özellikle Maddenin üçüncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” denilerek kanunsuz vergi alamayacağı yani verginin kanuniliği ilkesine gönderme yapılmaktadır. Sayılan tüm bu ilkeler arasında iç içe geçmiş kurallardır. Bu ilkeleri kesin bir şekilde ayırmak mümkün değildir. Adları geçildiğinde birbirinden ayrı gibi görünen bu ilkeler birbirlerine yakından bağlıdır.

Anayasanın 73. maddesinin birinci ve de ikinci fıkraları, yalnızca dar biçimde vergiyi açıklamış ve bu mevcut fıkralarda açıklanan vergilendirme ilkelerinin yalnızca dar anlamdaki vergi veya vergisel diğer yükümlülükler ile alakalı olduğu belirtilmiştir. Bunun dışında üçüncü fıkrada verginin kanuniliğinden bahsedilip kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Ayrıca bu fıkrada vergi haricinde, resim ve harçlar gibi vergisel alacaklardan da bahsedilmiştir. Bu ifadesi gereği ile verginin kanunilik ilkesi yalnızca dar anlamdaki vergiler ile sınırlı olmayıp; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle de alakalı olduğu bilinmektedir.

Yukarıda da açıklandığı üzere yetmiş üçüncü maddesinde bazı temel vergilendirme ilkeleri sayılmaktadır. Bu ilkeler hem hukuk devleti olmanın hem de sosyal devlet anlayışının somutlaştırılmış biçimleridir. Bu yüzden söz konusu madde irdelenirken, bu ilkelerin de göz önünde bulundurulmaları gerekmektedir (Yalıtı Soydan, 2000: 100).

1- Vergi Adaleti İlkesi

Adalet deyiminin herkes tarafından kabul görmüş ve kesin olarak akla gelebilen bir tanımı teoride yoktur. Ancak zaman içinde karşılaşılan olaylar neticesinde farklı yer ve zamanlarda farklı insanlar tarafından tanımlamalar mevcuttur. Bu tanımlamalar da toplum bireylerinin hepsinin kendi payları doğrultusunda haklarını vermek, sözlerinde durma, herkesin haklarının teslim edilmesi şeklinde oluşmuştur. Adalet kavramının salt olmayan bir eşitlik, birey üzerinde uygulanacak kuralların önceki bir zaman diliminde belirli olması ve bunun sonucu olarak da keyfiliğe yer verilmemesi şeklinde gerçekçi unsurları bulunmaktadır (Güriz, 1990: 14-15).

Adalet şüphesiz ki yeryüzündeki her toplulukta, her türlü uygulamalarda mutlaka olması gereken, ihtiyaç duyulan bir gerekliliktir. Bu gerekliliğin içinde en ihtiyaç duyulan alanlardan birisi olan vergilendirilme sistemidir. Vergi adaleti, vergilendirme sisteminin hakça olması üzerinde durmaktadır (Şanver, 1982: 399). Tabii buradaki haklılığın da önemi büyüktür. Neyin hak edilerek olduğuna, zamanına ve yerine göre hukuk sistemi yanıtlayacaktır veya hukuk, hakça vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi adına birtakım ölçütler belirleyerek, belirlediği bu ölçülerle kavramın altını dolduracaktır (Çağan, 1984: 177; Yaltı Soydan, 2000: 81). Ancak burada dikkat edilmesi gereken şey, adalet kavramının mutlak bir biçimde olmamasına (Güriz, 2001: 15) ek olarak, vergisel anlamdaki adalet kavramını da salt ve mutlak bir şekilde anlatan bir tanımlama yapmak epeyce zor olduğudur (Rakıcı, 2004: 276). Bu tanımlama yapmanın zorluğundan dolayı adalet kavramının kanun koyucu organlar tarafından yol gösterici bir unsur olarak kabul görmesi de oldukça zor bir ihtimal olmaktadır. Bunu sebebi ise hangi türden düzenlemelerin adalet kavramına uygun düşeceği konusu belirlenemeyecek; bireylerin duyguları, yakınlık beslediği olaylar ve kendilerini yakın hissedemediği olayların hangisinin adaletli olduğun konusunda etkili olacaktır. Örnek vermek gerekirse vergi ödemekle yükümlü bir kimse, kendisini sürekli bir biçimde veri ödemeye iten bir kanununu, vergi ödeme yükünü sırtlanan mükellef adalete aykırı sayacaktır. Tabii ki bunun tam tersi durumlar da olabilmektedir. Vergi yükümlüsünün daha da az vergi ödemesini sağlayacak yeni bir kanunun öngörülmesi, muhatap olan vergi mükellefince haklı bulunup adil olarak değerlendirilecektir (Güriz, 1990: 16-17). Oluşan bu durum da vergi adaleti deyişi sosyo-ekonomik anlamı ağır basan, kişilerin fikirlerine,

bulunulan yere ve zamana göre şekil alan nispi bir kavram olduğundan kaynaklanmaktadır (Çağan, 1984: 177).

Adaletin kavramı içerik olarak iki şekildedir. Birincisi denkleştirici adalet; kişilerin hiçbir suretle ayırım oluşturacak özellikleri dikkate alınmadan, toplumda mevcut bulunan tüm kimselere hiçbir ayırıcı özelliği temel alınmaksızın, tüm herkese eşit olanın paylaştırılmasını ifade etmektedir. Salt bir aritmetik eşitlik anlayışına dayanmaktadır. Diğer bir tür olan dağıtıcı adalet ise; orantısal olarak eşitlik fikrinin temeline göre şekil almaktadır. Kişilerin ayırt edici özelliklerine göre ayrılıp ayrı ayrı işleme tabi tutulmasını; aynı özellikleri barındıran kişilere ise aynı tür işlemlerin uygulanmasını ifade etmektedir. Burada oluşan eşitlik kavramı yukarıdakinin aksine salt ve aritmetik bir eşitlik olamamakta; kişilerin ihtiyaçlarına, kabiliyetlerine ve imkânlarına uygun orantılı bir eşitliktir (Aral, 1995: 352). Yapılan tanımlamalar çerçevesinde sosyal devlet ilkesini benimseyen toplumlarda da dağıtıcı adalet kavramının benimsendiği açıkça görülmektedir.

Denkleştirici adalet kavramını benimseyen vergisel ilkeler; verginin genelliği ilkesi, vergide eşitlik ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir (Karakoç, 1996: 337) ve vergi adaleti kavramı, daha çok kapsamı altına dâhil olan bu ilkeler sayesinde somut bir hal almaktadır. Tüm bunlar değerlendirilerek vergi adaleti kavramını değerlendirmek gerekirse, vergisel adalet, kişiler arasından eşit şartlarda olan kimselere eşit bir tavırla yaklaşılmasını, şöyle ki aynı maddi güce sahip olan kimselerin aynı vergisel yükü yüklenmeleri anlamına gelir. Bir başka tanımla, vergi adaleti, vergilerin genelliğinin yanı sıra bir taraftan da eşit şartlarda olan kişilere eşit, eşit şartları taşımayan kimselere ise eşit olmama derecelerine göre farklı muameleler yapılmasını gerektirmektedir (Çağan, 1980: 191). Söz konusu olan bu durum, “*yatay adalet*” ve “*dikey adalet*” kavramları ile de ifade edilmektedir. Yatay adalet açıklamasına bakıldığında, vergilendirme işlemleri olarak değerlendirildiğinde benzer şartlara sahip (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) olan kimselerin belli olan bir vergi ile alakalı olarak aynı türden işleme tabi olmalarını ifade etmektedir. Dağıtıcı adalet kavramını benimseyen dikey adalet ise, orantılı olan adalet fikrinin bir ürünü olup (Kıranoğlu, 2003: 132), vergilendirme işlemleri açısından benzer şartlarda olmayan kimselerin kendi durumlarına göre farklı vergilendirilmelerini ifade etmektedir (Kumrulu, 1979: 157). Yatay adalet tanımından da adında da anlaşılacağı üzere kavram kanunlar önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti

olmanın da bir gereğidir. Dikey adalet ise, kanun koyucu kurumun kendi ve toplum değerlerine ve sosyal devlet anlayışına göre şekillenir (Çağan, 1982: 148).

Dağıtıcı adalet kavramının süreç olarak gelişimine paralel olarak gelişen, bugün, geleneksel vergi adaleti düşüncesinden sosyal adalet fikrine uygun, bireylerin sosyal şartlarını göz önüne alarak değerlendiren vergi adaleti düşüncesine geçilmiştir. Artık, vergisel adaletin anayasal esasını, genellik, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak bir temel değerler üçlüsü oluşturmaktadır. Mali güç temel alınarak eşit vergilendirme, evlilik müessesesinin ve aile kavramının özel bir biçimde korunması, özgürlük adına kişi haklarının kamu yararına göre ilişkilendirilmesi ve de sosyal devlet ilkesi gibi anayasalarda bulunan kurallar vergisel adaletin ortak esaslarını oluşturmaktadır (Lang çev.: Başaran, 2000: 33).

Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinin ikinci fıkrasında, verginin yükünün adil olarak ve dengeli bir biçimde dağıtılması gerekliliği belirtilmiş ve bunun da maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda geliştiği vurgulanmıştır. Daha önceki anayasalara bakıldığında böyle bir ifade daha öncelerinde kullanılmamıştır, ilk kez 1982 Anayasasında düzenlenmiştir. Vergisel yüklerin adil ve dengeli bir biçimde dağıtılması ilkesi de, sosyal devlet ilkesinin doğal olarak oluşan bir neticesidir. Mevcut bu ilke doğrultusunda devletin vergisel boyuttaki işlemlerinde sosyal görevlerini göz önünde bulundurulması gereğine işaret edilmektedir.

Sosyal devlet ilkesi ile vergi yükünün adil bir biçimde ve dengeli olarak dağılımı ilkesinin yanında, vergiler vesilesiyle millî gelirin ve servetin adaletli olarak dağıtılmasını da gözetilmelidir (Bayraklı, 2000: 149; Çağan 1980: 191). Zaten bu vergi adaletinin doğal sonucudur. Verginin yükü bir taraftan adaletli olarak ve dengeli bir biçimde paylaştırılırken, diğer taraftan da vergilendirme yöntemiyle servetin ve gelirin adil bir biçimde dağılımı gerçekleşmiş olacaktır.

Yukarıda açıklanan durumun tam tersi durumunda ise yani oluşan vergisel yük toplumun tümüne adil olarak ve de dengeli bir biçimde dağıtılmaz ise, belli bazı kesim toplumlarda üzerindeki vergisel yük artacaktır bu da ardından vergi sömürsünü birlikte getirecektir. Bu durumda ise sosyal adaletsizlik oluşacak ve üstüne ekonomik sarsılmalar da oluşabilecektir (Yereli, 1992: 65-66).

Doktrinde mali güç ilkesi bazı kimselerce gerekli görülmemiştir. Bunun sebebi de vergi adaleti ilkesinin bu ilkeyi de kapsamından kaynaklanmaktadır (Batirel, 2000: 5). Çünkü malî güç ilkesine uygun davranılması vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması da sağlanmış olacaktır.

Yine bazı kişiler tarafından maliye politikasının sosyal amacı değişiminin de uygun olmadığı fikri savunulmaktadır. Maliye politikasının sosyal amacını tanımlamak oldukça zordur. Bu noktada bütün her şey kişisel veya toplum bazında değerlendirmelere dayanır. Bunun yanında sosyal amaç, malî gücün kavramına bir alternatif şeklinde sunulabilir (Batirel, 2000: 5). Nitekim de bir önceki fıkrada açıklanmış vergilerin malî güç ile orantılı bir şekilde gelişmesi ilkesinin varlığı ve maliye politikasının sosyal amacı ifadesinin bulunduğu maddeye tam olarak uygun olmaması neticesinde bu fıkradaki hükmün gereksiz olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Şöyle de denilebilir ki, mevcut fıkra, mali güç ilkesinin hiçte gereği olmayan bir tekrarı şeklindedir.

Vergi adaleti, bir taraftan vergi uygulamalarının mali amaçlar doğrultusunda bir araç olarak uygulanmasında oluşan vergisel yükün bireyler arasında nasıl paylaştırılacağını, birden taraftan da ekonomik ve sosyal anlamdaki düzenleme aracı olacak biçimde ne yönden kullanılacağını belirler. Vergi adaletinin söz konusu her iki yönü de birçok kez açıkça saptanmış olsa bile ölçüsü aynı şekilde açıkça saptanamaz (Haller çev.: Turhan, 1974: 450).

Vergi adaleti kavramının sağlanması hususunda bazı farklı ilkelere de uygunluk şarttır. Bu ilkeler aşağıdaki kısımda kısaca açıklanmaktadır.

a- Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği kamusal alandaki yükün toplumdaki tüm herkese herhangi bir dışlama olmaksızın herkese dağıtılması ile ilgidir. Bununla birlikte verginin kanunilik kavramı çerçevesinde vurgulanan vergilerin kanun ile konulup kanun ile kaldırılması zorunluluğu bakımından, kanunun genelliği düşüncesi ile de yakından ilgilidir. Maddi anlamdaki kanun görüşünün bir neticesi olarak kanunların genel olması ilkesi, kanun konusu dâhilindeki elverişliliği miktarınca, uyulması zorunlu bir ilkedir (Çağan vd., 2010: 32).

Anayasada bulunan hukuk devleti olma ve de eşitlik ilkesi şeklindeki ilkelerin bir neticesi olarak oluşan genellik ilkesi, bilhassa hakların tanınması ve yükümlülüklerin belirlenmesinde uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu anlamda vergi gibi yükümlülük veren kanunlarında da, bu itibarla, genellik ilkesi çerçevesinde kimliği belirlenmiş bireylere mali ödevler yükleyemeyecektir (Çağan, 1984: 138).

Genellik ilkesi aslında egemenlik kavramının halk tarafından bizzat kullanılmasıyla oluşmaktadır. Her bireyin egemenlik kullanımında söz söyleme hakkı bulunduğu (en azından teorik olarak) günümüz demokratiklik anlayışını benimseyen toplumlarında, vatandaşlar herhangi bir ayırıma maruz kalmaksızın mali yükümlülükleri sırtlanmakta, kamusal harcamaların karşılanması adına genele yayılan ödevler konulmak suretiyle, gereken gelirleri temin etmeye çalışmaktadırlar. Toplumda dâhil tüm herkesin vergilendirilmesiyle alakalı kararlar da, herkesi temsil eden yasama kurumu tarafından konulmaktadır. Yine aynı biçimde, bazı nedenlerle vergi alanı dışında bırakılacak olan kimseleri belirleme yetkisi de, bu yasama kurumuna verilmiştir.

Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinin birinci fıkrasına göre, toplumda bulunan her bir kimse kamu harcamalarının karşılamak amacıyla, kendi ekonomik güçleri doğrultusunda vergi görevi ile yükümlüdür denilerek, herkes ibaresi ile de açıkça genellik ilkesini vurgulamış bulunmaktadır. Ama burada eşitlik ilkesi ile genellik ilkesini birlikte değerlendirmek, birbirinden çok net bir şekilde ayrı tutulamayan kavramlar oldukları için doğru olacaktır.

Vergi kavramı birçok kişi tarafından incelenmiş, birçok kişi tarafından tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan en genel olanına bakılırsa, kamu harcamalarının kaynağını oluşturmak adına toplumda bulunan özel bireylere kanun ile verilen bir ödevdir (Aliefendioğlu, 2004: 72). Bu tanım haricinde daha geniş sayılabilecek bir ifadeyle vergi, devletin kamusal ihtiyaçları karşılayabilmesi adına özel kesimden kamu kesimine, zorunlu ve de karşılığı olmayan bir şekilde aldığı parasal aktarımlardır (Turhan, 1998: 20-23).

Buradaki herkes deyiminin, malî güç kavramından çokta ayrı tutularak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Herkes kelimesi ile ülkedeki yaşayan mevcut vatandaşların ve de yabancıların hepsi değil, vergi ödeyebilecek yeterlilikte malî gücüne sahip bulunan tüm kişiler anlaşılmalıdır. Başka bir söylemle genellik ilkesi, hiç kimseyi muaf tutmadan tüm herkesin vergi ödemesi anlamına gelmemektedir. Malî gücü yeterli gelmeyenler vergi dışında tutulabileceklerdir. Bu durumda Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinin birinci fıkrası, bir bütün olarak değerlendirilmelidir.

Genellik ilkesini kısaca açıklayacak olursak, bir toplumda hayatını idame eden ve malî gücü yerinde olan tüm kişilerin vergi yükümlüsü olmasını ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla, vergisel yüklerin belli kimselere yahut toplumun

belli kesimlerine yüklenmeyerek onları ayrı tutarak, geri kalan vatandaşların ve ülkede yaşamını idame ettiren yabancıların hepsine dağıtılmasıdır (Çağan, 1984: 147; Kaneti, 1989: 31; Kumrulu, 1979, 156). Vergi, gerçek kişilere uygulandığı üzere tüzel kişilere yani, tüm herkese uygulanan bir niteliktedir. Çünkü bir ülke sınırları arasındaki yapılan kamu hizmetleri hiçbir bireyi dışlayamamakta, yapılan bütün hizmetler herhangi bir ayırım yapılmadan herkese yönelik olmasından ötürü, sunulan bu hizmetler adına katlanılan yük ve sıkıntılara da herhangi bir ayırım olmaksızın tüm kişi ve kurumların katılması, verginin genelliği ilkesi sonucu olarak değerlendirilmektedir (Akdoğan, 1997: 118).

Genellik ilkesi, toplumda bulunan kişiler arasında herhangi bir sosyal sınıf ayırımı yapmaksızın tüm kişilerin elde ettikleri kazanç, sahip oldukları servet ya da gerçekleştirdikleri harcamalara yönelik bu kanımlar üzerlerinden vergi ödemesini amaçlar (AyM., 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, RG., 2.2.1996, S. 22542). Toplumda yaşayan bireyler arasında herhangi bir şekilde dil, din, ırk, cinsiyet şeklinde ayırımlar yapılması, sosyal olarak sınıflar oluşturulması, bir yandan vergide genellik bir yandan da vergilendirmede eşitlik ilkesine uygun düşmemektedir. Zaten hukuk devleti olmanın gereği olarak vergide genellik ilkesi ile kanunlar huzurunda eşitlik ilkesi birbiri ile uygun düşmektedir (Kumrulu, 1979: 15).

Bu ilke gereği yalnızca belirli kişileri kapsamı altına alan bir vergi uygulaması olamaz. Vergi yükü, toplumun belli olan bazı kesimi üzerinde bilhassa yoğunlaştırılmaz. Ayrıca üzerinden vergi alacağının tespitini sağlayan oranların, mevcut vergi yükümlülerinin bir kısmının fiilî bir biçimde vergi harici bırakılmalarına yol açacak bir biçimde belirlenmemesi gerekir (Kaneti, 1991: 319).

Vergi sistemimizde bulunan birtakım muafiyet ve istisnaların mevcut bu ilkeye aykırı düştüğü de ileri sürülebilir. Ama genellik ilkesi açıklanırken de belirtildiği üzere sosyal devlet olma ilkesi ve de mali güce göre vergilendirme ilkesi gereği bu muafiyet ve de istisnalar genellik ilkesine herhangi bir zarar vermemektedir. Zaten genellik ilkesi de, hiçbir muafiyet ya da istisnanın olmayacağı anlamını taşımaz. Çünkü tanımında da böyle bir zorunluluktan bahsedilmemektedir. Söz konusu muafiyet ve istisnalar ise, sosyal nedenler, ekonomik ve teknik nedenler doğrultusunda oluşturulmaktadır. Bu noktada anlaşılması gereken istisna, muafiyet ve indirimlerin nedenleri önemli olmaktadır. Sonuçta bu gerekçelerin objektif sebeplere ve de anayasal ilkelere uygun olması gerekmektedir (Atar, 2000: 24; Gündüz, 2014: 78). Bu bakımdan uzaktan bakıldığında muafiyet ve istisnalar

genellik ilkesi ile uyuşmuyor gibi görünse de, bu muafiyet ve istisnaların oluşmasındaki teknik sebepler onları kabul ettirmiş, anayasa ilkelerinde ters düşmediği takdirde genellik ilkesine de aykırı sayılmamaktadır.

Vergilerin genel anlamda herkese uygulanmasının yanında, eşit şartlardaki kimselere eşit muamele; eşit şartları taşımayan kimselere de mevcut var olan eşitsizlikleri miktarında ayrıcalıklı davranılması vergide adalet ilkesinin bir sonucudur. Yatay anlamdaki eşitlik, üzerine vergi düşen kişilerin birbirlerine benzeyen başka kişilerce aynı görülüp, bu kişilerden aynı ölçülerde vergi alınmasıdır. Bu noktada vergi alınmadan önceki hayat standartlarının eşit olduğu kişilerce vergi alındıktan sonra da birbirleri ile hala eşit hayat standartlarına sahip olması beklenir. Ama kişilerin zevk, tercihleri ve şartlarındaki farklar, elde ettikleri maddi gelir açmazı, kişilerin refah sıralamasındaki önceliklerinin değişmesi ve üniter vergi sistemindeki sapmalar, yatay anlamdaki eşitliğin gerçekleşmesinin aşırı bir biçimde zor olduğunu hatta imkânsız olduğunu belirten madde başlıklarıdır (Özbakan, 1998: 100). Dikey eşitlik ise, vergilendirme bakımından değişik şartlara sahip kişilerin, farklı vergilendirilmelerini gerektirmektedir.

Genellik ilkesi değerlendirildiğinde aşağıda sıralı bir biçimde sunulan sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Kaneti, 1991: 28-29):

- Kural oklara yalnızca belirli bazı kişileri kapsamı altına alacak bir şekilde vergi uygulaması imkânsızdır.

- Kişileri mali gücüne göre değerlendirilip, vergi yükünün de bu değerlendirmeye nazaran dağıtılması dışındaki herhangi bir sebeple vergi yükünün toplumu kısımlara bölerek dağıtılması, genellik ilkesine ters düşmektedir.

- Vergi kanunlarında bulunan bazı istisna ve muafiyetlerle indirimlerin, bu uygulamaların var olma nedenlerinin anayasaya uygun olması ve de objektif bir çerçevede belirlenmesi zorunludur.

- Verginin esas doğumu vergiyi doğuran olay olduğundan söz konusu bu olayın, kanunlarda da amaç ve kapsam yönünden açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

- Vergi oranlarının da kişilere göre değişmemesi, bir kısmın daha az vergi ödediği bir biçime dönüşmemesi şarttır. Ancak burada da yine ödeme ilkesi gereği yapılan değişik oranlardaki uygulamalar hariçtir.

Diğer tüm ilkelerde görüldüğü üzere genellik ilkesinin de mutlak bir biçimde uygulanabilmesi imkânlar dâhilinde değildir. Genellik ilkesi uygulamada sosyal adalet ve ekonomi olarak da kalkınma planları doğrultusunda bir takım

yumuşatmalarla uygulanmaktadır. Devletin esas görevleri arasında kaynak dağılımında verimliliğin, gelir dağılımında da adaletin sağlanması ve de ekonomik istikrarın oluşturulması olduğuna göre, bu görevlerin oluşturulabilmesi adına vergisel bazı yumuşaklıkların uygulanması genellik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır. Tabii buradan yola çıkarak ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda tanınan vergisel bağışıklıkların Anayasaya her anlamda uygun olduğu anlamına gelmemektedir (Taş, 2000: 279-280). Vergisel anlamdaki bağışıklıkların genellik ilkesine uygun olmadığı yönündeki görüşler, ancak bu bağışıklıkların amaçlarını yerine getirebilmesi ile giderilebilir (Akdoğan, 1996: 37). Bu açıdan, vergi muafiyet ve istisnaları vergide genellik ilkesine ters düşüyor gibi görünse de, bunlar, iktisadi, sosyal, kültürel politika sebepleriyle ve vergi tekniğinin şart koştuğu ölçüde geçerlidir (Çağan, 1984: 147). Böylece genellik ilkesine uygun düşecek bir şekilde, ekonomik yükümlülüğe tabi olacak yükümlü kimseler, bazı zamanlarda herkes deyiminin mutlak olan anlamına göre daha dar bir kapsamda belirlenmekte, bu kimselerin mali güçleri doğrultusunda vergilendirilmesinde eşitlik ilkesi görev görmektedir.

b- Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesinin gelişimi, özgürlük ortamı hâkim demokratik bir düzen içinde, adalet düşünceleri sonucu oluşturulmuştur (Haller çev: Turhan, 1974: 147). Genellik ilkesi ardından hemen eşitlik ilkesi de, on sekizinci yüzyıldan itibaren geliştirilerek geleneksel vergilendirme ilkelerinden olmuştur (Çağan, 1984: 147).

Bir hukuk devleti olmanın unsurları olan genellik ile eşitlik ilkeleri vergilerin, toplumdaki bireyler arasında hiçbir suret ile ayırım (din, dil, ırk, cinsiyet ve siyasal düşünce ayırımı) yapılmadan salınmasını ve kişilerden alınmasını gerektirmektedir. Söz konusu ilkenin geniş bir biçimde ifade edilmesi kanunlar huzurunda herkesin eşit olması ilkesinin vergi hukukundaki yansıması şeklindedir. Bu yönden bakılırsa vergisel işlemlerin herkesi kapsayıp genel olması, toplumda yaşayan tüm kimselerin vergi ödemesi manasına gelen geleneksel anlamdaki genellik ilkesinden ayrıdır; geleneksel genellik ilkesi ile karıştırılmamalıdır. Vergi kanunlarının genel oluşu, bu kanunların yalnız görünüş olarak yani şekli kanuni değil, bunun yanında maddî kanun özelliğini de bünyesinde bulundurmasını gerektirir. Böylelikle yasama kurumu şekli anlamda kanun yoluyla kimlik itibarıyla tespit edilmiş kimselere malî yükümlülükler

getiremez. Hukuk devleti ilkesi olarak değerlendirildiğinde, mevcut ilke bireylerin en temel haklarını düzenleyen kanunların genel bir hüküm vermesini zorunlu kılmaktadır (Teziç, 1972: 47). Bununla birlikte vergisel indirim, muafiyet ya da istisna tarzındaki kolaylıkların kanun yoluyla veya kanun koyucunun vermiş olduğu yetkiye dayanarak idare tarafından yapılan düzenleyici işlemlerle tanınması durumunda, sağlanan kolaylıklar için gerek duyulan şartların genel bir biçimde belirlenmesi şarttır (Bulutoğlu, 1978: 22).

Vergisel işlemlerin genel özellikte olması, aynı zamanda eşit olma durumunun gerçekleşmesi için de önkoşuludur. Ama belirtmelidir ki, vergilendirme alanında eşitlik ilkesi kapsam olarak daha geniştir; hukuk devleti olmanın getirilerinden yergi adaleti anlayışını temsil eder.

Eşitlik ilkesi tanımlarken şekli ve maddi olarak düzenlenen iki manası olduğu görülmektedir. Şekli olarak eşitlik ilkesini ifade edecek olursak; toplumdaki kişilerin hiçbir şekilde kişisel özellikleri dikkate alınmadan mevcut kanun maddelerinin tam olarak ve de tarafsız bir biçimde uygulanmasıdır. Maddi anlamdaki eşitlik ilkesi ise; toplumda yaşayan kişilerin eşit şartlara sahip olanların aynı işleme tabi olması durumu olarak açıklanabilecektir.

Anglo - Amerikan yazınında vergisel işlemlerde eşitlik ilkesi yatay adalet - dikey adalet kapsamı altında incelenir. Yatay anlamda adalet vergisel işlemler açısından birbirine benzeyen durumda (Gelir, gider, servet, aile durumu vb. yönlerden) olan kimselerin eşit işlemlere tâbi bulunması, dikey anlamda adalet ise eşit şartlara sahip olmayan, farklı koşulları bulunan kimselere eşitsizlikleri doğrultusunda değişik davranılmasını, farklı bir takım işlemler yapılmasını gerektirir (Çağan, 1984: 139). Bu açıdan bakıldığında yatay adalet, hukuksal bir devlet olmanın kanun huzurunda eşitlik ilkesine dayandığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan vergilendirmede şekli hukukî eşitlik mevzu bahis olmaktadır. Buna karşın maddî hukukî eşitlik vergi yükümlülerine mutlak olarak değil nispî şekilde eşit davranışlar sergilenmesini gerektirir; yükümlü kimseler arasındaki fiilî eşitsizlikler değerlendirilerek vergi yüklerinde farklı yaklaşımlar sergilenabilir. Vergisel işlemler açısından farklı şartlara sahip yükümlülere aynı türden eşit işlem yapılması, eşitlik ilkesine uygun düşmeyecektir (Çağan, 1984: 139).

Eşitlik ilkesi gelişimine bakıldığında Türk Hukuku'nda ilk olarak 1961 Anayasası'nın on ikinci, 1982 Anayasası'nın onuncu maddelerinde yer almaktadır. Onuncu maddenin birinci fıkrasında aynen, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi*

düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” ifadesi yer almaktadır. Vergi ödevinin açıklandığı yetmiş üçüncü birinci fıkrasına göre ise; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu iki ifade aynı anda değerlendirildiğinde, vergi ödeme açısından toplumda bulunan herkese kanunlar önünde eşit muamele edilecek, vergi yükümlülüğü açısından, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri nedenler değişik muamele için neden olmayacaktır (Arslan, 2011: 50). Ancak onuncu maddenin başlığının “*kanun önünde eşitlik*” şeklinde düzenlenmiş olması, hangi kişilerin eşit ve hangilerinin farklı sayılacağına ilişkin tasarıya yasama kurumuna bırakıldığını belirtmektedir. Böylece, vergisel anlamda eşitliği sağlayacak olan yetkili kurum yasama organıdır (Erginay, 1990: 47).

Vergilendirmede kimlerin eşit sayılacağı ya da vergilendirme bakımından eşitliğin ölçütünün ne olduğu eşitlik ilkesi ile ilgili olarak akla gelen ilk sorular arasında yer almaktadır. Kanun koyma yetkisine haiz kurum, vergi yükümlülükleri yahut vergi konuları açısından oluşan fiili eşitsizlikleri temel alarak birtakım ayrımlar yapabilir ve buna uygun farklı düzenlemeler yapabilir (Çağan, 1984: 150). Kanun koyucu, mali, kültürel, sosyal olarak ve de sağlık politikaları ile vergi tekniğine dair kolaylaştırıcı sebeplerle eşitlik ilkesine dair bazı istisnalar getirebilmektedir. Bu istisnalar, Anayasanın diğer kurallarından gücünü alıyorsa eşitlik ilkesinde meydana gelen sapmalar geçerli görülebilir (Çağan ve diğerleri, 2003: 41). Vergi ehliyeti temelde bireylerin ekonomik güçlerine dayanması sebebiyle, başka bir anlatımla, verginin ödenmesi için belli bir ekonomik güce sahip olmak şart olduğundan, eşitlik ilkesinin uygulanmasında aynı işlemlere tabi olacak olanlar için ölçüt olarak kabul gören “aynı durumda olmak” ifadesinin vergi hukukundaki görüşü “aynı mali durumda olmak” ya da şeklinde anlaşılacaktır (Tekbaş, 2009: 226). Bu kısımda oluşan sonuç, aynı ekonomik gücü elinde bulunduranların aynı, farklı ekonomik güce sahip olanların ise farklı vergi yüküne tabi tutulmalarıdır. Bu durum Anayasa’nın emrettiği eşitlik ilkesinin bir gereğidir.

Eşitlik ilkesinin kıyası olarak ekonomik güç taban alındığında, bu ölçütün farklı bazı vergiler açısından uygulanmasında değişik bir takım sonuçlar doğmaktadır. Bu anlamda vergilerin üzerinden alındığı gelir, harcama ve servet unsurları açısından bir değerlendirme yapılabilir. Örnek vermek gerekirse, ilke harcamalar üzerinden alınan vergiler bakımından değerlendirildiğinde Katma Değer Vergisi açısından uygulamada bir eksiklik dikkat çekmektedir. Kitap teslimleri

üzerinden alınan KDV %8 olarak belirlenmiştir. Ancak dini kitaplardan alınan KDV, 2012/3594 karar sayılı bakanlar kurulu kararı ile %8'den %1'e indirilmiştir. Bu durum kitaplardan alınan KDV açısından kendi içerisinde bir eşitsizlik oluşturmaktadır. Yine dergilerin Türkiye'de bir matbaaya bastırılmasında %18, yurt dışında bir matbaaya bastırılmasında ise %1 KDV alınmaktadır ki bu da eşitlik ilkesi açısından eleştirilebilmektedir. Örneğin, söz konusu olan ilke servet vergileri açısından değerlendirmeye alındığında ve bu vergilerinin, motorlu taşıtlar, gayrimenkul ve servet transferleri üzerinden vergi alındığı düşünüldüğünde; gelirini bu unsurlar haricindeki unsurlar yoluyla servete dönüştürenler açısından eşitlik ilkesi uygulanamayacaktır. Örneğin, gelirinin fazla olan kısmını altın, menkul kıymet, yabancı para vb. değerler almak suretiyle servet şekline dönüştürenlerle gayrimenkul ve motorlu araç olarak servete dönüştürenler açısından bir eşitsizlik oluşabilecektir.

Eşitlik ilkesi yasama gücünün sınırlandırılmasında, farklı ülkelerin mahkemelerinde farklı şekillerde değerlendirilmiştir. Vergi kanunlarının diğer ülkelere oranla en sık Almanya'da Anayasal denetime tabi tutulduğu görülmektedir. Federal Alman Anayasa Mahkemesi, vergi adaleti ilkesini temelde eşitlik ilkesinden çıkarmaktadır. Mahkeme, genel eşitlik kuralını "*keyfilik yasağı*" şeklinde yorumlamaktadır. Amerikan Yüksek Mahkemesi, eşitlik ilkesini bütüncül bir bakışla ele almış, bireylerin servetlerini etkileyecek her türlü devlet müdahalesinin (vergilendirme dâhil) birlikte değerlendirileceğini ve eşit davranılıp davranılmadığına bu bütüncül değerlendirme sonucunda karar verileceğini belirtmiştir (Tekbaş, 2009: 227). Eşitlik ilkesini kanunilik ilkesi ile aynı anda değerlendiren Fransız Anayasa Konseyi vermiş olduğu bir kararında, harcamalar temel alınarak gelir vergisinin tarh ettirilmesi durumunda, geliri belli miktarı aşan mükellefler bakımından harcamaların başka kaynaklardan yapıldığı ispatlama imkânını ortadan kaldıran kanuni düzenlemeyi, anayasal eşitlik prensibine aykırı bularak iptal etmiştir (Vanistendael, 1996: 19).

Eşitlik ilkesine sahip çıkılması vergi sistemini kuran yasama kurumu takdirinde olunca, yasama kurumunun tabi olmuş olduğu bir takım etkiler de eşitsizliklerin oluşmasına çıkmasına neden olabilecektir. Çağdaş demokratik ülkelerde ve tabi Türkiye'de vergilendirme işlemlerinde eşitlik ilkesinin zarar görüp bozulmasına sebep olan çok önemli bir unsur da baskı gruplarıdır. Yasama kurumu tarafından oluşturulan bazı kanunlarla belli topluluğa avantajlar sunulması, bu avantajlardan yararlanamayan kısım topluluk bakımından eşitsizliklerin oluşması ve

bu topluluklar benzer avantajlardan yararlanabilmek için bir araya toplanarak baskı grupları oluşturacaklardır (Ay, 1998). Ortak ekonomik menfaatlerini gerçekleştirmek adına örgütlenmiş bir biçimde siyasal karar organlarını etkileyen (dolaysız baskı grubu) ya da örgütlü olmamalarına rağmen, oy potansiyelleri bakımından varlıkları ile etkili olan (dolaylı baskı grubu) baskı grupları (Kapani, 1993: 275-276) vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu etkide bulunabilirler(Çağan, 1984: 164). Vergilendirme işlemlerinde eşitlik ilkesinin baskı grupları karşısında bir ölçüde de olsa korunabilmesi için, vergi kanunlarının hazırlanmasında, politik yönleri baskın bulunmayan bürokrat kadrolara görev verilmesi gerekmektedir (Haller çev: Turhan, 1978: 454).

Ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir. Bu konuda yasama organı kural olarak takdir yetkisine sahip olmakla beraber, anayasal sınırların aşılıp aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfilliğine dönüşüp dönüşmediği ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tâbi tutulmalıdır (Çağan, 1984: 140).

Eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler yapılabilmesinin bazı koşulları bulunmaktadır. Ancak, bu koşullara uygun olarak yapılan düzenlemeler halinde eşitsizlikler anayasal olarak kabul edilebilecektir. Yasama organının eşitlik ilkesine aykırı düzenleme yapabilmesinin koşulları aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Bulutoğlu1978: 7):

-İfadeler genel anlamda olmalı, yani kimlik itibari ile çok daha önceden belli kimselere yönelmemeli ve de aynı hukuksal durumda olan kimselere ayırım olmaksızın uygulanmalıdır. Örnek vermek gerekirse, istisna ve muaflıkların isim belirtmek suretiyle belli bir takım kimselere tanınması, Anayasada vergi eşitliği ilkesine açısından bakıldığında aykırı bir durum olur ve Anayasanın ruhuna da aykırıdır. Aynı biçimde muaflık ve istisnaların muhatap olanlarca idareye müracaatları üzerine durumlarının değerlendirilerek bir idari kararla tanınması da Anayasaya aykırıdır. Bu nedenle, Türkiye’de uzun bir süre uygulanmış olan yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için teşvik belgesi alınması zorunluluğunun Anayasaya aykırı olduğu belirtilmiştir (Bulutoğlu, 1978: 7).

-Ayrıca ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin doğru bir takım sebeplerle de eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir. İstisna ve muaflıklar ile anayasal ilkeler ilişkisinde dolaylı bile olsa bir ilişki varsa, bu

hükümlerin anayasaca geçerliliğini kabul etmek gerekir. Böylelikle, devletin iktisadi kararları özendirme, aile kurumunu koruma, iktisaden güçsüzleri koruma amaçlarıyla koyduğu istisna ve muafıklar Anayasanın ruhuna aykırı sayılmayacaktır.

-Devletin kült mali gereksinimi nedeniyle kolay vergilendirilebilir kaynaklara yönelmesi, eşitlik ilkesine istisna getirilebilmesi için yeterli bir neden sayılmamalıdır. Devlet, mali gereksinimi eşitliğe uygun vergilerle karşılamalıdır (Çağan, 1984: 155).

Eşitlik ilkesine aykırı vergisel uygulamalar çeşitli sebeplerle ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan bazıları anayasal temele dayalı olarak ortaya çıkabileceği gibi, bazıları da, hukuk politikası ve vergi tekniği gereği ortaya çıkabilmektedir. Bunların yanı sıra, yasama organının ihmali nedeniyle de eşitsizliklerin ortaya çıkabilmesi mümkündür. Aşağıda bu sebeplere dayalı eşitsizlik hallerinden bazıları sayılmaktadır (Çağan, 1984: 153):

-Ekonomik gelişmeye yönelik yatırımları ve ihracatın teşvik edilmesi, tarımın ve çiftçinin koruma altına alınması gibi farklı sektörlerin ve kesimlerin korunması amacıyla yapılan düzenlemeler

-İç borçlanmaya başvurma zorunluluğunun gerektirdiği düzenlemeler

-Yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye çekilmesi adına yapılmış düzenlemeler

-Miktar olarak düşük sayılabilecek vergilerin tahakkukundan vazgeçilmesi

-Zamanaşımına uğramış vergilerin alınmasından vazgeçilmesi

-Gelir unsurlarından bazılarının götürü usulde veya tevkifat yöntemi ile vergilendirilmesi

-Tarih ve tahsil zamanlarında farklılıkların oluşturulması

-Sosyal anlamda gerekçelerle farklılıklar oluşturulması

-Uzlaşma uygulaması

Yasama organının bilinçli olarak ortaya çıkardığı eşitsizlikler belli amaçlara yönelmişken, ihmali nedeniyle ortaya çıkardığı eşitsizliklerin belli bir amacı bulunmamaktadır. Kanun koyucu bir vergi ya da vergi muafığı hükmü getirirken, bu hükmün kapsamına girebilecek kişiler arasında eşitlik ilkesine aykırı düşebilecek ölçüde bir ayırım yapmışsa, vergi kanununda bir boşluktan veya eksiklikten söz edilebilir. GVK'nun otuz birinci maddesinde düzenlenmiş bulunan sakatlık indirimi uygulaması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu indirim başlangıçta sadece ücret geliri elde edenler için kabul edilmiş ve diğer gelir unsurlarını elde eden ve

sakat olan yükümlüler aleyhine bir eşitsizlik oluşturulmuştu. 4369 sayılı Kanun'un kırk altıncı maddesiyle GVK'nun seksen dokuzuncu maddesine eklenen bentle, sakatlık indirimi uygulamasından basit usule tabi ticaret erbabı ve serbest meslek erbabının da yararlanması kabul edilmiştir. Böylece yasama organı, sakat mükellefler arasındaki eşitsizliği kısmen ortadan kaldırmış bulunmaktadır. Ancak hala, bu üç grup dışında kalan ve sakat olan mükellefler bakımından eşitsizlik devam etmektedir.

Fransız Anayasa Konseyi, eşitlik ilkesinin içeriğinin ne olacağı konusundaki tartışmada, “*verginin kanuniliği*” ilkesinin önüne “*eşitlik İlkesi*”ni koyarak, vergilendirme alanındaki tartışmayı “*eşitlik*” eksenli bir tartışmaya dönüştürmüştür. Eşitlik kavramının içeriğini ise, neyin eşitlik olup olmadığını tespit ederek, anayasaya uygunluk denetimi ile belirlemeye çalışmaktadır (Saban, 2000: 70).

AYM, yaptığı inceleme sonucunda kanuni düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulmuşsa bu eksik düzenlemeyi iptal edebilecek midir? Eksik düzenlemelerin iptali halinde bazı sakıncaların ortaya çıkabileceği belirtilmiştir. Özellikle sosyal amaçlı bağışıklıklarla ilgili düzenlemelerin iptal edilmesi halinde bu bağışıklıklardan yararlananların bu imkânlardan yoksun kalmaları önemli bir sakınca olarak görülmüştür (Çağan ve diğerleri, 2003: 44). Ancak sosyal amaçlı ve eksik düzenlenmiş bağışıklıkların gerekliliği ile bu düzenlemelerin eşitlik ilkesine uygunluğunun gerekliliği arasındaki tercihlerin tamamen yasama organının inisiyatifine bırakılması daha da önemli sorunlar doğurabilir. Bu yüzden eksik düzenlemelerin iptal edilmesi ve yasama organının eksikliği giderici düzenlemeler yapmaya zorlanması daha uygun bir çözüm yolu olarak görünmektedir.

c- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme ilkesi vergiye konu unsurun denklik ve denk olmama unsurlarına göre ele almaktadır. Söz konusu ilke vergi hukuku açısından kayda değer biçimde önem arz etmektedir. Vergilendirme söz konusu olduğunda vergilendirilecek unsurun benzerliği değerlendiren kıstas vergi ödeyicilerinin maddi durumlarının aynı vergi matrahına katlanan diğer vergi ödeyicileri ile benzer olup olmadığıdır. Bu anlamda vergilendirmede değerlendirmeye konu olan mali ölçüdeki farklılıklar ödeyicilerin muhatap oldukları hukuksal anlamdaki değişkenliklere de kaynaklık etmektedir. Bu yapılan açıklamalardan yola çıkarak anlaşılması gereken

ise mali güç açısından benzer kabul edilen ödeyiciler birbirlerine yakın matrahların sorumluluğunu alırken farklı mali güçleri olduğu belirtilen vergi ödeyicilerinin ise farklı vergi matrahı sorumlulukları olduğu yönündedir. Vergi ödeyicilerinin ödeyecekleri vergi miktarının hesabında sadece mali güçlerinin kıstas alınması ideal ve ulaşılmak istenen vergilendirmede eşitliğe giden bir yol mudur? Bu yöntem ile tahsil edilecek vergiler eşitliği sağlamada yeterli olacak mıdır? Sorulması gereken bu soruların cevapları AYM'nın verdiği kararlar neticesinde kesin bir yargı olarak somutlaştırılması engellemektedir (Yaltı Soydan, 2000: 87). Mali güce göre yapılandırılacak bir vergi mimarisinin ulusal ekonomiyi mutlak eşitliğe götüreceği genel olarak kabul görünürken, söz konusu eşitliğin eksiksiz sağlanması ulaşılmak istenen bir hedef ancak gerçekleşmesi imkânsız bir ideal olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle karar vericilerin oluşturacakları yapıda eşitliği ihlal edecek uygulamalar meydana gelebilecektir.

“Ölçülülük ilkesi” ile derin bir bağlantısı bulunan mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme hakkının karar vericiler tarafından ödeyicilere nasıl empoze edileceğinin sınırlarını çizen bir kılavuz niteliğinden olup hukuk ilkesi olarak kabul görmektedir (Sonsuzoğlu, 1997: 121). Bu itibarla ölçülülük ilkesi seçim dönemleri itibariyle değişen karar vericilerin kapılacakları halkçı politikalar çerçevesinde yapacakları değişikliklerin sınırı çizme açısından yol gösterici olmaktadır. Bu nedendir ki vergilendirme yetkisinin aşırıya kaçan kullanımını engelleme açısından normalin dışında bir araç olarak kabul görmektedir.

Ölçülülük ilkesi, tüm dünya genelinde kullanım oranı artan bir ilke olarak değer görmektedir. Hali hazırda ülkemizde ve kıta Avrupa'sı olarak değerlendirilen Batı Avrupa mahkemelerinde değerlendirilmeye alınış oranı artan oranlarda artmaktadır. Son zamanlarda Avrupa Adalet Divanı'nca da sık sık verilecek kararlar kıstas olarak uygulanan söz konusu ilke hedeflenen amaçlara ulaşma noktasında bu amaca ulaşmayı sağlayacak yegâne araçlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle yasama oranının ideallerine ulaşmasında bu ilke ile güçlü oranlarda ilişkili olması bir zorunluluktur (Vanistendael, 1996: 9). Örnekler üzerinden yapılan lâfzî açıklamalara temel göstermek gerekirse İsviçre'de vergilendirmeye karşı ödeyicileri koruma söz konusu ülkenin anayasasına dayanan ve özel mülkiyete ilişkin korumaları içeren yirmi ikinci madde ile ticaret ve endüstri özgürlüğünün korunmasına ilişkin otuz birinci maddelerinin korelasyonu ile ortaya çıkmaktadır.

Normalden fazla ve müsadere ölçüsüne dayanan vergilendirmeden İsviçre özelinde bu şekilde koruma sağlanmaktadır (Vanistendael, 1996: 9).

Bu ilke çerçevesinde yapılacak vergilendirmenin sınırlarını çizme hususunda incelenmesi gereken iki husus ön plana çıkmaktadır. Öncelikle mali güç tanımı olarak yapılması gereken tanım nedir? Vergi ödeyicisinin söz konusu mali gücü hangi kriterler veya değişkenler aracılığı ile bu tanıma dayandırılarak nasıl ölçülecektir. Ardından gelen ikinci husus ise uygulanan vergilendirme tekniğinin vergi ödeyicisinin mali gücüne göre olup olmadığının kontrolünün ve denetiminin nasıl sağlanacağı hususudur. Vergi sorumlularının mali güçlerini aşacak oranda belirlenen veyahut ödeme güçlerinin altında kalacak ölçüde yanlış kurgulanan bir mimarinin hedeflenen sonuçlara ekonomiyi götürmeyeceği açıktır (Yaltı Soydan, 2000: 93). Mükellefler açısından ekonomik kazanımlar toplamı olarak değerlendirilebilecek mali güç tanımı anayasada açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Bu nedenle yapılacak olan genel bir tanımda ödeme gücü kavramı vergiyi ödeme hususunda mükelleflerin ekonomik kazanımları toplamı olarak tanımlanabilmektedir. Söz konusu ekonomik kazanımlardan kasıt ise gelir, servet ve harcama unsurları kıstas alınarak tespit edilmektedir. *(Emeklilikten sonra alınan maaş veya diğer sosyal refah payları (sosyal güvenlik) haklarına sahip olmak da AİHS'nin 1No'lu Ek Protokolün 1. maddesinin kapsamında değerlendirilmektedir. Söz konusu mahkeme kararının karşı davalarında açıklandığı gibi ister demokratik devletler olsun ister modern ve gelişimi tamamlamış devletlerde bireyler hayatlarının belli dönemlerinde söz konusu refah paylarına muhtaç olarak hayatlarını idame ettirmektedirler. Bu nedenle bir çok ülkenin hukuk sisteminde vatandaşların bu ve benzeri sosyal güvenlik meseleleri ile ilgili konular ve bu hakkın önemi 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesinin uygulanabilir olması ile ilgilidir).* Bu nedenle mali gücün tespitinde yalnızca kişilerin gelirleri kıstas olarak ele alınmamalı bunun yanında servet ve harcama unsurları da hesaba dâhil edilmelidir (Sonsuzoğlu, 1997: 122).

Anayasada tam ve açık olarak bir mali güç tanımı yapılmamış olmasına karşın yetmiş üçe birinci maddesinde herkesin mali gücü oranında vergilendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Temsilciler meclisini bünyesinde barındıran 1961 Anayasasının kabulü için yapılan görüşmeler esnasında hâlihazırda kanun metninde bulunan mali güç terimi yerine ödeme gücü teriminin kullanılması teklif edilmiştir. Ödeme gücü olarak kabul edilecek bir terimin anlamında yola çıkarak da vergi gelir ve iratlar üzerinden

hesaplanarak tahsil edilecek, servet ise vergi kapsamı dâhilinde hesaba katılmayacaktı. Bu yaşananların sonucunda da mali güç teriminin ödeme gücü terimden daha geniş bir anlama sahip olduğu için kabul edilmesine karar verilmiştir (Aliefendioğlu, 2004: 74). Buradan yola çıkarak kişilerin hesaplanacak ödeme güçlerinde gelirlerinin yanında hayatlarında faydasını hissettikleri servet unsuru da hesaba katılacaktır. Bu gelişmelerin akabinde Danışma Meclisi kavramını bünyesinde barındıran 1982 Anayasasının görüşmeleri esnasında da mali güç terimi yerine iktisadi güç kavramı önerilmiş ancak hali hazırda anayasamızda bulunduğu şekli ile mali güç terimi kabul edilerek anayasadaki yerini almıştır (Kaneti, 1989: 32).

Vergi ödeyicisi olan vatandaşlar gelir ve servet düzeyleri bakımından tüm ülkelerde ve toplumun her kesiminde farklılık göstermektedirler. Bu hususta vergilendirme yapılırken birbirleri ile benzer durumda olan vatandaşların benzer oranda vergilendirilmeleri, farklı düzeyde olanların ise farklı matrahlar hesaplanarak vergilendirilmeleri ödeme gücü ilkesinin bir gerçeğidir. Mali güçler hesaba katılarak yapılacak olan bir vergilendirmede kişisel durumlar göz önünde bulundurulmalı ve her birey genel tasniflerin dışında bırakılarak öznelleştirilmiş bir şekilde kendi mali güçleri ölçüsünde vergilendirilmelidirler.

Sosyal refah devletlerinin adalet ilkeleri ile yakından ilişkili olan mali güce göre vergilendirme ilkesi vergilendirme yatay eşitliği kıstas almakta ve hukuk devleti perspektifinde konuları incelemektedir. Bunun yanında sosyal refah devletleri gelir, servet, harcama v.b. konularını da hesaba katarak konuya dikey eşitlik kavramının da dâhil olmasını sağlamaktadır (Çağan, 1980: 144). Sonuç olarak vergilendirmede eşitlik ilkesi gereğince tahsil edilecek vergilerde, mali gücü benzer olan ödeyicilerin benzer, farklı olan mükelleflerin ise farklı oranlarda vergi ödemesi gerekmektedir (AyM., 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, RG., 2.2.1996, S. 22542).

Vergi unsuru dışındaki mali yükümlülüklerde belli bir orana kadarda olsa yararlanma ilkesinden bahsedilebilmektedir. Bu nedenle mali gücün kıstas alındığı vergilendirme sisteminde bu anlam dar anlamdaki vergiler için kabul edilmektedir. Harç, resim ve bunlara benzer mali yükümlülükleri içeren vergi benzerleri için mali güce göre tahsilât söz konusu olmamaktadır (Erginay, 1990: 61).

Anayasamızda tanımlanmış bir mali güç unsuru olmamasına karşın, kamu maliyesinde gelir, servet ve harcama unsurlarını vergilendirebilmek için çeşitli tedbirler alınabilmektedir (Akdoğan, 1997: 183). Tedbirlerden kasıt ise vergi

muafiyet ve istisnaları, lüks tüketimden alınan ağır vergiler, en az geçim indirimi, artan oranlı vergiler ve sermaye gelirin emek gelirine oranla daha fazla vergilendirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Genel bir kanı ile vergi mimarisi içerisinde uygulanacak olan muafiyet ve istisnaların dar tutulması, haklı sebeplerle konulması ve yararlanma şartları da genel nitelikleri haiz olması durumunda mali güce göre tahsil edilecek vergi unsuru ile aykırılık meydana getirmeyeceği sonucuna varılmaktadır (Aliefendioğlu, 1996: 76).

Yasama organı mali gücü tespit ederken ekonomik değerler çerçevesinde değişkenleri de dikkate almalıdır. Özellikle değişen katsayılar ve ağırlıklarını güncel konjonktüre göre belirleyerek vergi sistemini oluşturmalıdır (Taş, 2000: 279). İlgili mimari kurgulanırken de tüme varım yöntemi ile geniş bir perspektiften bakılmalı ve söz konusu tedbirler ulaşılmak istenen ekonomik sonuçlar çerçevesinde belirlenerek değerlendirilmelidir (Çağan, 1980: 145; Taş, 2000: 279).

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin kapsam bakımında korelasyonları incelendiğinde mali güç ilkesinin sınırlarına giren ve onunla çelişen unsurlara dikkat etmek gerekmektedir. Bu kapsamda çelişecek unsurlar mali güce göre oluşturulacak bir vergi sistemi ile çelişecek ve bunun yanında eşitlik ilkesi kapsamında vergi adaleti ilkesine de ters düşecek unsurlar meydana getirecektir. Bir anlamda sosyal ve ekonomik amaçlarla uygulanan kurallar bir norm niteliği taşımakta ve bu normların eşit davranmama sebebiyle de mali güce göre vergilendirilmeleri ilkesine ters düşmesine neden olmaktadır (Çağan, 1982: 33). Bu açılarından bakıldığında mali güce göre vergilendirilen hususlar eşitlik ilkesi gereği hukuk devletinin uzantıları arasında vergi uzantısını oluşturmaktadır (Başaran, 2000, 94) ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı vergisel düzenlemeler eşitlik ilkesine de aykırı olmaktadır.

Yoksa bahsedildiği gibi (Çağan, 1980: 145; Yaltı Soydan, 2000: 92), vergini adil dağılım ilkesi ile birlikte mali güce göre vergilendirme ilkesi söz konusu sosyal devlet ilkesinin vergilendirme ile ilgili olan hususlarında paralellik göstermeyerek yansımaları mevzu durumlar meydana getirmemektedir. Söz konusu durum vergi hukuku anlamında mali güç ilkesinden ayrışma sebebiyle haklılık payı barındıran işlevlerden biridir. Sosyal devlet ilkesi gereği olması beklenen tarz ilgileşim sosyal devlet ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkeleri arasında mevcut bulunmamaktadır.

Mali güce göre vergilendirmede söz konusu kurallar, uygulanabilir olma konusunda gerçek piyasa ekonomisi içerisinde geçerliliğinin olması konusundadır.

Uygulanabilir bir normlar doktrini içerme şartı vardır. Vergi hukuku bir bilim olarak ele alındığında ve devletlerin kaynak ihtiyaçları açısından finansman olanakları değerlendirildiğinde bu ihtiyacı karşılamaya hizmet etmesi hususunda mali amaçlı normlar olarak devletin mali ve ekonomik ilişkilerinde yol gösterici, yönlendirici ve yeniden piyasa oluşturucu şekilde müdahalelerini sosyal amaçlı hedeflerini gerçekleştirmek için piyasaya yaptığı müdahalelerden ayırmak gerekmektedir. Bu doktrin ışığında, mali gücü göre vergilendirme ilkesi gerçekleşme şekli olarak piyasada vergi yükünü eşit dağıtmaya çalışan bir yükümlü olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergisel anlamda eşitliğin sağlanması için sosyal amaçlı normların meşrulaştırılması hususunda uygunluk barındırmamaktadır. Çünkü sosyal hedefleri bulunan kurallar çoğu zaman vergi eşitsizliği meydana getirmektedirler. Sosyal amaçlı kuralların mali güce göre vergilendirme ilkesinden ayrı olarak değerlendirilmesi gereği buradan ileri gelmektedir (Saban, 1998: 98). Devlet artan oranlı vergi yapısını ve piyasaya müdahale ederek gerçekleşecek olan yeniden dağılımı ne ölçüde tercih edip empoze ediyorsa piyasaya, vergi yükünün mali güçle orantılı olması ilkesi ölçüğünden ayrılan ve denk olmayan dağılımını eşitlik ilkesi karşısında ispat ihtiyacı o kadar zorunluluk haline gelmektedir (Köln' den aktaran Tekbaş, 2009: 162).

1982 Anayasası özelinde yukarıda belirtilen ilgili ilkeler incelendiğinde ve sınırlarını belirten fıkralara değinildiğinde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devlet ilkesi ile ilgili olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu hususta Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinin birinci fıkrasına bakıldığında mali güce göre ödemenin eşitlik ile ilgili olduğu, sosyal devlet ilkesi ile bir korelasyonunun bulunmadığı görülecektir.

Bu fıkranın devamın bahsi geçen hususlara değinilecek olursa mali güce göre tahsil olunacak vergiler kamu giderleri nedeniyle oluşacak olan bütçe açıklarının finansmanında kullanılacaktır denilmektedir. Böyleyken, vatandaşların hepsi mali güçleri oranının kamu giderlerinin finansmanın katılmak durumundadırlar. Vatandaşlardan kimileri diğerlerine kıyasla kamu giderlerinin finansmanına daha az oranda katılacak olurlarsa bunun kayda değer sebepleri sosyal patlamaların önlenmesi amacıyla açık ve net olarak yürürlüğe konmalıdır. Ekonomik ve sosyal açıdan gösteriler gerekçeler mali güç oranında vergilendirilmeye devam edilmesini ancak gerekçe sahiplerinin gerekçelerinin geçerliliği derecesinde daha az vergilendirilmelerini gerektirmektedir.

Bunun yanında söz konusu ilkelerin tarih boyunca yaşadıkları gelişimde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esaslı unsur olarak hangi ilkelerle ilgileşim içerisinden olduğunu gösterme açısından yol gösterici olmaktadır. Zira mali güçlere göre vergilendirilme fikri, sosyal devlet anlayışının gelişmesinden çok daha öncelere dayanmaktadır. 1789 yılında gerçekleşen Fransız Devriminin hemen ardından yayınlanan “*Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi*”nin on üçüncü maddesinde yer alan ilke (Tekbaş, 2009: 163), aynı yüzyılda Britanya Adasında da tanımlanmıştır. Söz konusu ikinci tanımlamada Adam Smith 1776 yılında yayınladığı “*Milletlerin Zenginliği*” isimli eserinde, yönetilenlerin yönetim yüklerine mali güçlerinin imkân verdiği ölçüde katılmaları hususunu tarihte ilk defa dünya kamuoyuna sunmuştur.

Ayrıca Fransız Devriminde 3 yıl sonra ilan edilen 1791 tarihli Fransa Anayasa metninin giriş kısmında yer alan ve temeli insan hakları evrensel bildirisine dayanan kanun hükümleri kamusal anlamda oluşacak olan yüklerin vatandaşlar arasında mail güçler özelinde paylaşılması gereğini açıkça vurgulamıştır (Başaran, 2000: 91). Bu iki çalışma bugün dahi anayasal metinler anlamında kaynakça görevi gören ve kılavuzluk yapan eserler olarak değerini korumaktadır. Ayrıca bu çerçeveden bakıldığında mali güce göre kamu giderlerine katılma anlayışının liberal ekonomik temellere dayandığının ve o doktrin çerçevesinde oluştuğunun kanıtı niteliğindedir. Mali gücü oranında vergi ödeme hususunun sosyal devlet anlayışına yaptığı katkıya bakacak olursak da tahsil edilecek verginin tahsilattan önce belirlenmesi ve tahmin edilmesi hususunda ileriye dönük vergi yüklenin arasında oluşacak farkları belirlemede ve imkân varsa bunları engellemede proaktif bir çözüm yolu sunmuştur.

Sosyal devlet ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından tartışılması gereken önemli bir konu, artan oranlı vergilendirmenin hangi ilkeye dayandığıdır. İtalyan Anayasası’nda verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin artan oranlı vergi sistemi ile bağlantılı olarak yorumlanması (Taş, 2000: 302) ve aynı izlenim ile kaynaklar arasında tarama yapılırken mali güç ile orantılı olarak uygulanacak bir artan oranlı vergi sisteminin vergi mimarisi içerisinde yerleştirilmiş olması mevcut durum içerisinde İtalya devleti için bir gereklilik olduğu ileri sürülen görüşlerin (Atar, 1991: 21; Çağan, 1984: 183) aksine, mali güce göre vergilendirme ilkesi artan oranlı vergi sistemi ile birlikte bir uygulama yapısına ihtiyaç duymamaktadır (Lang’dan aktaran Tekbaş, 2009: 164). Sosyal refah devletleri

için adaletli bir vergi sistemi oluşturmanın vazgeçilmez unsurlarından biri olan ve sosyal devlet ilkesinin de temel taşlarından biri olan artan oranlı vergilendirme sistemi (Başaran, 2000: 99; Kaneti, 1984: 30) vatandaşlar arasından sağlanacak sosyal adaletin olmazsa olmazlarından biri olarak görülmektedir. Artan oranlı vergilere bu denli önem verilmesinin ve temel taşlardan biri olarak görülmesinin temel nedeni ise vatandaşlar üzerinde oluşturacağı vergi yükünün daha çok yüksek gelir gruplarının omuzlarına bineceği yönündeki görüşe dayanmaktadır (Uluatam, 1990: 21).

Mali gücü oranında vatandaşların vergilendirilmesi fikri artan oranlı vergi sistemi ile birlikte değerlendirildiğinde sosyal refah devleti anlayışı içerisinde vergi politikalarının birbirleri ile çelişmeyen ve bir bütünlük arz ettiğini söylemek mümkündür. Bunun yanında vergileme anlamında mali güçle orantılı bir şekilde tahsil edilecek olan kazanımlar eğer eşit olarak dağılsın isteniyorsa bu sosyal devlet anlayışının ortaya koyduğu artan oranlı vergi sistemine ters düşen sabit oranlı bir vergi oranı ile mümkün olacaktır (Dileyici, 2003: 276). Artan oranlı tarifinin mali güçle bağlantısı olmadığı, aslında sosyal devlet ilkesinin bir gereği olduğu ise gerçektir (Kaneti, 1984: 30).

Sosyal amaçlı hedeflerin yanında ekonomik temelli kurallarında vergileme anlamında mali güce göre vergilendirmeye yakınlıkları mevcuttur. Özellikle, kalkınma planları neticesinde uygulanacak olan ve mevcut durumdan farklı bir düzeni gerektiren vergi sistemindeki değişimler çeşitli teşvikler aracılığı ile hedeflere ulaşmayı amaçlamaktadır (Çağan, 1980: 147).

Mali güce göre vergilendirme ilkesi hali hazırda çoğu ülkenin anayasasında kendine yer bulamazken, kimi ülkelerde de bağlayıcı cezai şartlar taşıyan bir nitelikte kanunlaştırılmıştır. Örneğin, İtalyan Anayasası'na göre, "*herkes, kamu harcamalarına kendi kaynakları ölçüsünde katkıda bulunmalıdır*". İtalyan AYM'ne göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, genel eşitlik ilkesinin özel bir uygulamasıdır (Vanistandael, 1996: 8-9).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu temel alan uygulamalarda gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin, matrah tespiti esnasında ister gerçek gider isterse de götürü gider usulü kabul edilmiş olsun, seçme imkânları sonucunda bakış açıları nedeniyle bu uygulama mali gücü oranında vergilendirme ilkesine aykırı bir uygulama olarak ortaya çıkmaktadır. Bu hususta GVK'nun yetmiş dördüncü

maddesi AYM denetimi dışında kaldığı için ilgili yüksek mahkemenin bu hususlarla ilgili yaklaşımının ne olacağı da bilinmemektedir.

d- Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinin ikinci fıkrası “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklinde belirtilmiştir. Bu uygulama vergi yükünün vatandaşlar arasında dağılımı konusunda karar vericilerin maliye politikası aracılığı ile yükü dağıtmalarının ve sosyal adaleti sağlama anlayışlarının olduğu üzerine dikkat çekilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, vergi yükünü adaletli dağıtmak sosyal devlet olmanın bir gereğidir (Kaneti, 1984: 32).

Sosyal refah devletlerinde verginin oluşturduğu yükü vatandaşlar arasında adaletli ve dengeli dağıtmak bir ilke olarak gerekmesinin yanında vergiler aracılığı ile diğer kazanımlarında vatandaşlar arasında dağılımını sağlamak gerekmektedir (Bayraklı ve Odabaş, 2000: 153).

Vergi yükünün toplum kesimlerine adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması durumunda, belli kesimler üzerindeki vergi yükü artacak ve sonuçta ortaya bir vergi sömürüsü çıkacaktır. Bunun sonucunda sosyal adaletsizlikler yanında, ekonomide de bozulmalar meydana gelebilecektir (Meriç ve Yereli, 1992: 65-66).

Maliye politikasının sosyal amacının ne olduğunun tanımının yapılması kolay bir husus değildir. Özellikle her şey genel itibariyle bireysel ya da toplumsal olmak üzere belli değerlendirmelere ve değer yargılarına dayanmaktadır. Bunun yanında sosyal amaçlı ve mali gücüne göre vergilendirme ilkesine bir alternatif olarak da yorumlanabilmektedir (Batrel, 2000: 5). Yukarıda da bahsedildiği gibi vergilerin mali güçle orantılı olması ilkesi uyarınca maliye politikasının sosyal amacı ibaresinin muğlâk olduğu bu maddenin ilgili açıklamalara tam olarak uygun düşmemesi sonucu bu fıkranın daha değişik ama amacına uygun şekilde ele alınması gerektiği açıktır.

2- Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu harcamaları, kamu hizmetlerinin karşılanması için gerekli harcamalardır. Bu giderlerle ilgili kamu hizmeti terimi değişkendir. Neyin kamu

hizmeti olarak kabul edildiği, neyin ise sayılmayacağı, zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hâkim ideolojiye göre değişkenlik göstermektedir (Özbudun, 1992: 6). Buna göre, siyasi tercihler neticesinde belirlenen ve vatandaşların ortak nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması tarafından, devletin karşılamak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak değerlendirilmektedir. Devlet, söz konusu bu hizmetleri prensip itibarıyla merkez ve yerel yönetim kurumları irtibatıyla karşılayacaktır (Akdoğan, 2005: 39).

Kamu ihtiyaçlarını gidermek amacıyla yapılan giderlere kamu harcaması denilmektedir (Akdoğan, 2005: 61; Nadaroğlu, 1998: 130). Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, bir yandan vergi kanunlarının temel hedefini ve diğer yandan da verginin mali hedefini meydana getirmektedir. Kanunların temel hedefi olan kamu yararının vergi hukukuna yansımaları, devletin sürekliliğinin sağlanması bakımından gerekli harcamaların yapılabilmesi için vergilerin tahsilâtını ifade eden, 'verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi' dir.

Söz konusu ilke tarihsel gelişimi açısından incelendiğinde kimi giderler için tahsil edilen vergilerden, gerçekten gerekli ve alınmak zorunda olan vergilere kadar uzanan geniş bir yelpazede alındığını görmek mümkün olmaktadır. Özellikle saray giderleri, davet masrafları, savaş giderleri gibi konular dahi verginin konusunu oluşturabilmektedir. Diğer yandan ilgili ilke incelendiğinde anayasanın ekonomik sistem kararını da ortaya açıkça koymaktadır. Buna göre kamu harcamalarının vergilerle ikamesi liberal bir ekonomik sistem üzerinde karar verilmiş olduğunu ve özel mülkiyetin, dolayısıyla vergilerin bulunmadığı sosyalist bir sistemin dışlanmış olduğunu gözler önüne sermektedir (Karabağ, 1978: 135-136).

Kamu harcamaları zorunlu kılmadıkça yükümlülere vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan kazanımların kamu giderleri haricinde harcanmaması anlamına gelen (Kaneti, 1984: 31) verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, 73. maddenin dar anlamda vergiyle ilgili 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla kamu harcamalarına dâhil olma, belirli hizmetlerden faydalanma karşılığında olmayıp, mali güce göre kamu giderlerinin tümü bakımındandır (Aliefendioğlu, 1981: 72).

Verginin kamu harcamalarının karşılığı olması ilkesinden iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır:

1. Vergi sadece kamu hizmetlerinin karşılanmasında kullanılacaktır.

Kamusal harcamalar, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden sağlanan gelirlerle finanse edilebileceği gibi, devletin diğer gelir kalemleri ile de karşılanabilecektir. Fakat Anayasa ve kanunlarla belli amaçlarla bireylerden tahsil edilen paralar ancak bu amaçlar için harcanabilecek, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla kullanılamayacaktır.

2.Kamu harcamalarını karşılayacak kadar vergi alınacak, kamu hizmetleri gerektirmedikçe vergi tahsil edilmeyecektir.

Buna göre, tahsil edilecek vergilerin tutarı kamu harcamalarının miktarına bağlı olarak belirlenecektir. Nitekim Anayasanın altmış beşinci maddesinde ifadesini bulan, “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir” hükmünün karşıt anlamından böyle bir sonuç da meydana gelebilmektedir. Miktar belirlemesi bu şekilde yapıldıktan sonra, miktarı belirlenen vergilerin kimlerden ne ölçüde tahsil edileceği konusu gündeme gelmektedir ki, burada da “mali güce göre vergilendirme” ilkesi ön plana çıkmaktadır. Bu durumda, vergilendirme bakımından şöyle bir tasniften bahsedilebilir; Yapılacak kamu harcamaları ve bunlar için gerekli harcama miktarının belirlenmesi; Belirlenen bu tutar kadar verginin tahsil edilmesi kararı; Toplanacak vergilerin mükelleflere mali güçlerine göre yüklenilmesi.

Anayasada yer alan vergilerin kamu harcamalarını karşılamak üzere alınacağına ilişkin bölüm, vergiyi kısıtlayıcı bir tanımını vermekten çok, temel hedefini belirttiği söylenebilir. Bu hüküm verginin pür mali amacına değinmektedir. Sosyal devlette vergi, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştiren bir araç olarak da kullanılabilirliğinden (Çelebi ve diğerleri, 2003: 125), bu hükmün yanlış değerlendirilme ve uygulamalara yol açmaması için yürürlükten çıkarılması (Çağan, 1980: 149) veya ekonomik ve sosyal amaçlarla da verginin kullanılabilirliğinin ilgili maddeye eklenmesi gerekmektedir.

3- Verginin Kanuniliği İlkesi

Parlamente sistemi çerçevesinde bir demokrasi sistemine sahip ülkeler, hukuk ve sosyal refah devleti olmanın getirdiği sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmektedirler. Bu amaçla kişilerin doğuştan gelen temel hak ve özgürlüklerinin korunması, buna ilişkin vatandaşlara sunulan önemi, titizlik ve güvencenin yanında

sürdürülebilirlik gerektiren kanunlar kanunilik ilkesinde yer almaktadırlar (Güneş, 2011: 180).

Kanunilik ilkesi ile yasama organının yetkisinde olan idareye düzenleme yetkisi tanımayan hak ve ödevlerin sınırlanması belirlenmektedir. Kanunilik ilkesine Türk hukuk sistemi içerisinde başta ceza hukuku olmak üzere vergi hukukunda ve idare hukukunda yer verilmektedir (Taşdelen, 2010: 769). Kişisel hak ve özgürlüklerin hukukun üstünlüğü ile korunması ve gelişmesi bakımından kanunilik ilkesi Anayasal teminat altına alınan bir ilke konumundadır.

Verginin kanuniliği ilkesi modern ülkelerde “*kuvvetler ayrılığı*” veya “*kuvvetler dengesi*” ilkeleri perspektifinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını belirtmektedir. Diğer pek çok ilkeden ayrıcalıklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilke olarak dikkat çekmektedir. Kanun şeklinde oluşturulan ve kanunun barındırması gereken nitelikleri taşıyan bir düzenleme, bu ilkeye uygun olacaktır denilebilir. Kanunilik ilkesi vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır (Karakoç, 1996: 323).

1982 Anayasası'nın iki, altı, yedi, sekiz, on, on bir, on üç, yetmiş üç, yüz yirmi üç ve yüz yirmi beşinci maddeleri kanunilik ilkesi ile oldukça ilgilidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile dolaysız olarak ilişkili olan, 1982 Anayasası'nın yetmiş üçüncü maddesinin üçüncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*” şeklinde belirtilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle, vergi tahsil edilecek olgu, vergiyi doğuran olay, verginin borçlusu, vergi alacağının saptanmasının ölçütleri, verginin ödenmesi gibi verginin temel unsurları kanunla belirlenmektedir (Eroğlu, 2013: 159). Tüm bu kıstaslar içerisinde sadece indirim, istisna, muafiyet ve oranlara ilişkin hükümlerde kanunlarda belirtilen azami ve asgari sınırlar içerisinde bulunmak kaydıyla değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Bu durum kanunilik ilkesine bir istisna oluşturmaktadır. Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetki Anayasa'nın yetmiş üçüncü maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmiştir. Cumhurbaşkanı'na tanınan bu sınırlı vergilendirme yetkisi, ek mali yükümlülükler açısından Anayasa'nın yüz altmış yedinci maddesinin ikinci fıkrasında tam yetkiye dönüşmektedir. Buna göre, “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na*

yetki verilebilir". Cumhurbaşkanı, bu geniş vergilendirme yetkisini Cumhurbaşkanı Kararnamesi çıkararak kullanmaktadır (Karakoç, 2012: 105).

Tarihsel açıdan gelişimi, işlevleri, anayasal temelleri bakımından oldukça önemli bir vergi hukuku ilkesi olan kanunilik ilkesinin kapsamı, özellikle AYM'nin önemli kazandırdıklarıyla her geçen gün daha da somutlaşmaktadır. Bu konuda en önemli görev AYM'ne düşmektedir, zira Anayasada, verginin kanunla oluşturulacağı belirtilmekle birlikte, yetmiş üçe dördüncü hükmü hariç, kanunla konulmanın anlamı açıklanmamıştır. Bu kavram iki biçimde açıklanabilmektedir (Aliefendioğlu, 1981: 82-83).

Geniş kapsamlı yorum neticesinde; verginin konusu, başka bir deyişle ne üzerinden vergi alınacağı, vergi matrahı, uygulanacak oran, bağımlılık halleri ve verginin tahsil biçimi vergilendirmenin önemli birimlerini meydana getirirler. Verginin sadece konusunu kanunla belirlemek ve öteki bölümlere ilişkin düzenlemeyi yürütmeye bırakmak Anayasaya uymamaktadır. Bu görüşe göre, "*vergi kanunla konulur*" hükmü verginin tüm önemli öğelerinin kanunla oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Bunun yanında 1971 yılında yaşanan dönüşüm öncesinde Bakanlar Kurulu'na 1267 sayılı Kanun ile verilen oran belirleme yetkisi ile ilgili 70/55 esas sayılı kararında AYM, vergi nispet ve hadlerinde değişiklik yapmanın kanunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ve bu yetkinin TBMM'ne ait olup devredilemeyeceğini açıklanarak, kanunilik ilkesini geniş yorumladığını kanıtlanmıştır.

Dar kapsamlı yoruma göre ise; vergi tedbirleri, devletin ekonomi gidişatının mali araçlarından en kıymetlisidir. Modern hükümetler, değişen ekonomik koşulların vergiye bağlı gereklerini Anayasaya uygun biçimde hızla ve etkinlikle oluşturmak zorundalığı içerisindeyler. Ayrıca konusu kanunla belirlenen bir vergilendirme yetkisinin yerel özelliklere ve gereksinmelere göre miktarının ve öteki ayrıntılarının yerel yönetim organlarınca düzenlenmesi vergilendirmenin etkinliğini artıracak, dolayısıyla "*verginin mali güce göre ödenmesi*" ilkesinin uygulanmasında basitlik sağlanmış olacaktır. Bu yorumla, verginin konusunun kanunla meydana çıkarılması kanunla konulma ilkesinin uygulanmasında uygun görülebilecektir. Bu durumda Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında tanınan yetkiler genişten dara doğru yaşanan yorum hareketini göstermektedir. Bu doğrultuda artık verginin esaslı unsurlarından olan vergi oranlarının azami ve asgari sınırları kanunda belirtildikten sonra, bu sınırlar içerisinde farklılık yapmak, kanunu değiştirmek anlamına

gelmemektedir. Zira kanun mevcut haliyle uygulamadadır ve kanunun izin verdiği sınırlar içinde dönüşümler yapılabilecektir.

Birinci yorum belirtildiği gibi, vergilendirmede keyfiliğe yer bırakılmasını önlemek ve ödeyiciye daha çok kanuni güvence sağlamak; ikinci yorum ise, değişen ekonomik durumlar karşısında yürütmenin çabuk karar almasına imkân vermek hedefine dönüktür.

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından kayda değer bir diğer konu da, bütçe kanunuyla vergi ile ilgili dönüşümlerin yapılmamış olmasıdır (Saraçoğlu, 2004: 306). Bu sınırlama, vergi kanunlarının hangi usulle kanunlaşacağını ortaya koymak tarafından önem arz etmektedir. Anayasanın yüz altmış birinci maddesinde “*bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” denilmektedir. Bütçe kanunlarının anlamı ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin yanı sıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla dönüştürülemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir (Yerlikaya, 2007).

Batı ülkeleri olarak tabir edilen ve Kıta Avrupa’sı genelinde tüm Avrupa ülkelerini içine alan vergilendirme yetkisi bakımından da yasama organlarına geçişi ile ilgili yaşanan dönüşümlerinde kanunlarla gerçekleştirilmesine ilişkin bir ilke mevcuttur. Bu ilkenin terim anlamı, hukuk devleti ilkelerine ters düşen bir vergisel dönüşümün yapılamayacağı yönündedir. Çoğu ülkede, kanunilik ilkesi, anayasalarda açık, net ve anlaşılır bir biçimde yazılı olmakla birlikte kimi ülkelerde de anayasal metinlerin içerisinden çıkarılmıştır. Örneğin, İsviçre’de bu ilke “*verginin eşitliği*” prensibinden yorum yapılarak anlaşılmaktadır. Almanya’da ise, verginin kanuniliği ilkesi; kişisel özgürlüğün korunması ile ilgili hüküm ile idarenin işlemlerinin kanunlara dayanması zorunluluğu ile ilgili hükümlerin korelasyonundan elde edilmektedir. Fransız Anayasası’nın otuz dördüncü maddesine göre, bir verginin konusu, oranı ve toplama yöntemleri kanunda açıkça gösterilmiş olmalıdır. Bazı ülkelerde de, kanunilik ilkesi “*bütçenin yıllık olması*” ilkesinden anlaşılmaktadır. Bu ilkeye göre bir vergi kanunu ancak, bir tam bütçe yılında etkili olabilecektir. Bu durum, vergi kanunlarının her yıl yasama organı tarafından seçimle oylanarak yürürlüğe girebileceği anlamına gelmemekte, ancak, vergilerin toplanabilmesi için her yıl yasama organının izin vermesi gerektiğini göstermektedir. Yazılı bir anayasa geleneği olamamasına karşın İngiltere’de verginin kanuniliği ilkesi mevcuttu ve bu ilke Magna Carta’dan beri İngiliz siyasi yaşamının önemli yapıtaşları olan belgelere

temel oluşturmaktadır (Vanistendael, 1996: 2). A.B.D, Japonya ve Rusya anayasaları, sadece vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemiş, vergi ile ilgili başka bir düzenleme yapılmasına gerek duyulmamıştır (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 2000: 218).

III-UZLAŞMA MÜESSESİNİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uzlaşma kurumunun yukarıda belirtildiği gibi bir takım faydaları bulunmasına rağmen bu kuruma karşı bir takım eleştiriler de ileri sürülmüştür. Uzlaşmaya yönelik yapılan eleştiriler ve bu kurumun aksayan noktaları aşağıda ele alınmıştır.

İdeal vergilemenin yapılabilmesi için uyulması gereken prensipleri tanımlayan vergileme ilkeleri literatürde farklı açılardan değişik biçimlerde tanımlanmaktadır. Çalışmada vergileme ilkelerinin sınıflandırılması ile ilgili tartışmalara girilmeden Anayasal düzeyde ideal bir vergilemenin nasıl olması gerektiğine ilişkin tanımlanmış ilkeler esas alınmıştır. Bu çerçevede “*Genellik İlkesi*”, “*Karşılıklılık (Genel Karşılık) İlkesi*”, “*Mali Güce Dayanma İlkesi*”, “*Adalet ve eşitlik İlkesi*” ve “*Kanunilik İlkesi*” çerçevesinde uzlaşma mekanizmasının değerlendirilmesine çalışılacaktır.

A- Vergide Eşitlik Açısından Değerlendirme

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir. Bu anlamda vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Günümüzde bu ilke herkesin şu veya bu şekilde geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir (Çağan ve diğerleri, 2003: 40).

Vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır (Akdoğan, 2007: 195).

Söz konusu ilke uyarınca, mali güce göre vergilendirme ilkesi saklı kalmak kaydıyla, vergi yükü belli kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılmayacağı gibi yükümlülerin bir bölümünün fiilen vergi dışı kalmalarına da yol açılmaz (Y.Usta, 2013: 14).

Başka bir tanıma göre, genellik ilkesi, herkesten vergi alınmasını, başka bir deyişle vergi alırken, toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder (Pehlivan, 2005: 162). Anayasamızın yetmiş üçüncü maddesinin ilk paragrafında; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür*" şeklinde hükme yer verilmiştir. Bu madde de "*herkes*" kelimesi ülkemizde vergide genellik ilkesinin anayasal güvence altında olduğunu göstermektedir (Savaş, 2008: 12).

Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikler derecesinde farklı davranılmasını gerektirir. Anglo-Amerikan doktrininde bu anlamda yatay adalet, dikey adalet ayırımı yapılmaktadır. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tutulmalarına ilişkindir. Dikey adalet de, vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmelerini gerektirir (Çağan, 1982: 148).

Eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, eşitlerin eşitliği anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani "*eşit olmayanların eşitsizliği*" eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Eşit durumlardakilerin eşit vergi yükümlülüğüne tabii olması şeklinde de nitelendirebileceğimiz vergide eşitlik ilkesi incelendiğinde, bunun bir hukuki biride mali olmak üzere iki yönü bulunduğu görülür. Eşitlik ilkesinin hukuki yönü vergi kanunu önünde eşitliği ifade eder. Mali yönü ise ödeme gücünde eşitliği ilişkindir (Kumrulu, 1979: 156). Vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır (E: 2003/73, K: 2003/86 Kararı RG: 20.12.2003 s.26029).

Vergide eşitlik ve genellik ilkesine yönelik kısaca açıklamalar yapılarak bir önceki bölümde ayrıntılı açıklanan ilkeler hatırlatılmıştır. Bunun ışığında uzlaşma müessesinin bu ilkelere nasıl zarar verdiği açıklanacaktır.

Vergi Usul Kanunu bazı durumlarda, verginin normal usullerle tahakkuku yerine, yükümlü ile vergi idaresi temsilcilerinin uzlaşmaları sonucunda anlaştıkları miktar üzerinden tahakkuk etmesini kabul etmiştir (VUK. Ek.m.1-11). Uzlaşma yolu ile tahakkuk eden vergi, normal kanuni usule uygun olarak tahakkuk eden vergiye göre farklılık gösterir. Bu açıdan eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkar. Anayasanın eşitlik ilkesi yönünden uzlaşma, normal tahakkuk usulünden ayrılmayı

haklı kılan nedenler açısından düşünölmelidir. Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını azaltarak, vergilerin daha çabuk tahsilini sağlamak amacıyla kabul edilmiştir. Bu amaç da düzenlemenin yükömlöler bakımından genel bir biçimde yapılması durumunda uzlaşmayı, eşitlik ilkesi yönünden geçerli kılmaktadır (Çağan, 1982: 155).

Uzlaşma idare yönünden bir taviz müessesesidir. İdare uzlaşma nedeni ile öznel (sübjektif) olay üzerine eğilerek ve ödevlinin isteklerini de dikkate alarak, kabul edileceği vergi ve ceza miktarını tayin eder. Ödevlide bu miktarı benimserse uyuşmazlıklarını yargı merciine getirmeden çözümlemiş olurlar (Aliefendioğlu, 1971: 47).

Uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozduğu ve bunun Anayasa da yer almış bulunan eşitlik ilkesine aykırı olması nedeniyle eleştiri konusu yapılmaktadır (Mutluer, 2006: 345). Başka bir deyişle uzlaşma kurumu vergide eşitlik ilkesine aykırıdır (Doğrusöz, 2008).

Anayasanın eşitlik ilkesinin ihlal edilmesi kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşma yoluna giden daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki mükelleflerin her ikisi de uzlaşmaya başvurup birinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işareti yine söz konusu olabilecektir. Uzlaşma kurumunun anayasanın eşitlik ilkesini zedelediğini ileri süren görüşte vardır (Erdem, 2005).

Sonuç olarak herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekirken, uzlaşma müessesinden yararlanan mükellefler daha az oranda vergi ödemektedirler. Üstelik ödemelerini zamanında da yerine getirmemektedirler. Bu durum paralarının farklı bir zaman diliminde, bununla birlikte farklı bir ekonomi içinde ellerinden çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda uzlaşmadan yararlanmayan eşit konumda olan kişilerin vergiye uyumunun bozulması kaçınılmazdır.

B- Eşitlik, Genellik ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Yönünden Uzlaşma Müessesesi

1982 Anayasası'nın ikinci maddesinde; *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk*

milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir” hükmü yer almış olup, Hukuk Devleti İlkesi Anayasa Mahkemesi’nin pek çok kararları ile tanımlanmış ve somut karakter kazanmıştır¹.

O halde hukuk devleti ilkesinin gerekleri kapsamında devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir. Hukukun temel ilkeleri arasında yer alan eşitlik ilkesine, Anayasa’nın onuncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi 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. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemekte bu bakımdan önem arz etmektedir.

Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar önünde aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır (E. 1989/1, K. 1989/12 sayılı kararı RG: 05.07.1989 tarih ve 20216 sayılı kararı). 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

¹ AYM’nin 25 Mayıs 1976 tarih ve K. 1976/28 sayılı Kararında; *“Hukuk devleti; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa’ya uygun, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir”*, 27 Mart 1986 Tarih ve E.1985/31, K. 1986/11 sayılı Kararında; *“Hukuk devleti, her eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir”*.

21 Haziran 1991 tarih ve K.1991/17 sayılı Kararında; *“Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalet ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve düzeni sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün davranışları hukuk kurallarına ve Anayasa’ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlet demektir”*, 12 Kasım 1991 tarih ve K. 1991/43 sayılı Kararında; *“Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez”*, 01 Temmuz 1998 tarih ve K.1998/45 sayılı Kararında; *“Hukuk Devleti”* insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır” ifadelerine yer vermiştir.

durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir.

Eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ile birlikte on sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilen geleneksel vergilendirme ilkeleridir. Eşitlik ilkesinin maddi ve şekli anlamı bulunmaktadır. Maddi anlamda eşitlik ilkesi, aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulmasıdır. Eşitlik ilkesinin maddi anlamı, kişilerin çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmalarını ve buna göre farklı muameleye tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Şekli anlamdaki eşitlik ilkesi ise, hiçbir kişisel özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır (Tekbaş, 2009: 225).

Burada unutulmaması gereken husus; kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmaktadır. Bu anlamda, vergi mevzuatımızda çeşitli nedenlerle (sosyal, ekonomik, kültürel vb.) istisnalar ve muafiyetlere yer verildiğini görmekteyiz. Söz konusu kolaylıkların, eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenemez.

“Kanun önünde eşitlik ilkesi”, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür (E. 2006/111, K.2006/112 kararı: RG: 2006 yılı 263921 sayılı gazete). Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı; ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurullarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir.

Doktrinde uzlaşma müessesesi lehinde görüş bildiren yazarlar da mevcuttur. Söz konusu görüş taraftarlarına göre; devlet alacağının kısa yoldan temin edilerek hazineye aktarılması amacı hiçbir zaman unutulmamalıdır. Uzlaşma kurumu da bu amaca hizmet etmektedir. Eşitlik ilkesi nezdinde bazı sakatlıklar doğuracağı gerçeği açıktır. Ancak, mükelleflere sağladığı kolaylıklar vardır ve bunlar uzlaşma kurumuna rağbet edilmesinin nedenidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007 Faaliyet Yılı, 2008). Bugün zor durumda kalarak vergi borcunu ödemeyen/ödeyemeyen mükellef, uzlaşma kurumunun sağladığı kolaylıklar sayesinde bu iktisadi değeri ödemektedir. Bu husus, piyasanın canlanması bakımından oldukça önemlidir. Unutulmamalıdır ki, vergi borcunu bugün dürüst ve düzenli olarak ödeyen mükellef, yarın yaşadığı

ekonomik sıkıntılar nedeniyle ödeyememe durumunda kalabilir. Bu noktada, uzlaşma kurumu onlar nezdinde de fayda sağlayıcı bir unsur olarak gündeme gelecektir ve eşitlik ilkesinden beklenen amaç asıl o zaman gerçekleşmiş olacaktır.

Ancak, net bir şekilde söylenebilir ki; kanun önünde her durumda aynı olan iki mükelleften biri, uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilmektedir. Böyle bir durumda ise, vergide anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olmaktadır. Aynı durumdaki mükelleflerin her ikisinin de uzlaşma yoluna başvurup birisinin uzlaşmaması ihtimalinde de eşitlik ilkesi açısından yine sakıncalı bir durum söz konusu olacaktır. Eşitlik ilkesinin özünde eşitler arası eşitliğin uygulanması yatmaktadır. Bu bakımından incelendiğinde, uzlaşma kurumu tüm mükelleflere tanınmış bir haktır. VUK' un Ek 1. maddesinde belirtilen şartlardan birinin vukuu bulması halinde bütün mükellefler uzlaşma talebinde bulunarak, idare ile pazarlık yapma imkânına sahip olacaktır. Ancak uzlaşma, vergisini zamanında ödemeyen mükellefe, bu verginin ödenmesi konusunda pazarlık yapma şansı sağlarken, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefe bu şansı tanımamakta (Karakoç, 1996: 40) ve iyi niyetli mükellef ile vergisini zamanında ödemeyen mükellef arasındaki rekabet eşitliğini bozmaktadır. Bu durum ise, vergilerin tam ve zamanında ödenmesi olgusunda mükellefi caydıracak önemli bir ayrıntıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak kaydıyla vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir. Diğer bir ifade ile kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin *“malî güce göre ödenmesi”*, *“herkesin vergi ödemesi”* ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturmaktadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade etmektedir. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirmektedir. Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle, vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî gücün göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için mükelleflerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık

koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Nitekim Anayasa'nın yetmiş üçüncü maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” denilmiştir. Bu hükme göre;

- Herkes vergi ödeyecektir,
- Vergi mali güce göre ödenecektir.

Söz konusu hüküm, hukuk devletinin gereklerine uygun olarak, vergilendirmenin temel ilkelerinden genellik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini işaret etmektedir. Uzlaşma yoluyla, mali gücü aynı olan mükellefler hakkında farklı uygulama yapılması ise, söz konusu ilkeleri içermekte olan yetmiş üçüncü maddeye aykırı düşmektedir. Bir hukuk devletinde anayasal ilkelerin herhangi bir mazerete sığınılarak çiğnenmesine göz yumulamaz iken uzlaşma anayasada düzenlenmiş bulunan eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini açıkça ihlal etmektedir.

C- Karşılıklılık İlkesi (Genel Karşılık İlkesi) Açısından Değerlendirme

Kökleri on yedinci ve on sekizinci yüzyılların tabii hukuk anlayışına dayanan faydalanma teorisi vergileme alanına eşitlik düşüncesinden hareketle vergide bir karşılık veya bedel aranması şeklinde yansımıştır. On dokuzuncu yüzyıldan itibaren ise vergi anlayışındaki görüş değişmiş ve vergi “*bireysel (özel) bir karşılık*” yerine, devlet tarafından gerçekleştirilen tüm kamu hizmetlerini kapsayan “*genel bir karşılık*” olarak ifade edilmiştir. On dokuzuncu yüzyılın sonlarında ise otorite (egemenlik) teorisi vergileme alanına hâkim olarak (Çetinkaya ve diğerleri, 2013: 141), devletin egemenliğine dayanan ve gücünü anayasadan alan vergilerin ölçüsü kamu hizmeti ve karşılığı da kamu gideri olarak nitelendirilmeye başlanmıştır (Erginay, 1992: 37; Güneş, 2012: 269). Kamu hizmetlerinde devamlılık ilkesi, bir ülkede kamu hizmetlerinin kesintisiz ve düzenli yürütülmesini öngörmektedir (Gözler, 2010: 537).

Vergilemenin temel amacı kamu hizmetlerinin devamlı şekilde sürdürülmesi için yapılan kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Anayasal çerçevede “*kamu giderlerinin karşılığı*” olarak ifade edilen verginin bu fonksiyonu “*genel karşılıklılık ilkesi*” olarak nitelendirilebilir (Asa ve diğerleri, 2014: 81-130). Ancak mükelleflerin ödediği vergilerin özel bir menfaate dayanmaması veya belirli bir kamu hizmeti

karşılığı olmaması noktasında bu ilke bir anlamda “*özel karşılıksızlık ilkesi*” şeklinde dolaylı bir anlam da taşımaktadır (Gerçek ve diğerleri, 2013: 89) .

Kamu giderlerinin karşılanması temel kaynak durumunda bulunan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alacaklısı konumunda olan devlet ile bunların borçlusu durumunda bulunan mükelleflerin çıkarları tarih boyunca birbirine ters yönde gelişmiştir.

Kamu hizmetlerinin finansmanının büyük çoğunluğu oluşturan vergi gelirlerinin tahsilinde yaşanan sorunlar nedeniyle bütçe açıkları oluşturmaktadır. Devlet bütçe açıklarını kapatmada ya vergi gelirlerini kullanır ya da borçlanma yoluna gider. Bunun sonucunda da bütçe gelir gider dengesinin korunması için sonraki yıllarda sunulması planlanan kamu hizmetlerinde ve yatırımlarda düşüşler yaşanmaktadır. Kamu hizmetleri finansmanında şüphesiz en büyük pay sahibi olan vergi gelirlerinin tahsilinde gerek mükellefin gönüllü uyumunun sağlanması gerekse etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulmasıyla tahsilât oranının artırılması gerekmektedir.

Buradan yola çıkarak yine vergi hukukunda uzlaşma müessesesi ile vergide karşılık esas ilkesine de ters düşüldüğü ortaya çıkmaktadır. Mükellefler yapılan hizmet karşılığı vergilerini ödemektedirler. Bazı mükellefler bu vergi ödevini yerine getirmemekte ve daha sonra uzlaşma kurumuna müracaat etmektedirler. Aynı hizmetten yararlanan iki mükelleften biri vergisini tam ve eksiksiz zamanında ödemekte, diğer mükellef ise vergi borcunu yerine getirmemektedir. Değişen ekonomide paranın değerinin düştüğü bir piyasada dürüst mükellef zarar etmekte iken; vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellef hem o vergi tutarını değerlendirmekte, üstelik uzlaşma kurumu sayesinde vergi borcunda ve vergi cezasında bir hayli indirim ile çok daha az vergi ödeyerek karlı çıkmaktadır. Görüldüğü üzere yine eşitlik ilkesi kapsamı altında kamu hizmeti karşılığı ilkesine göre de uzlaşma müessesesi aykırılıklar içermektedir.

D- Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme

Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince; bir vergi ancak kanunla salınmakta ve alınmaktadır (Aksoy, 1999: 47). Başka bir deyişle, devlet, kanunla belirlenmemiş bir vergiyi koyamaz ve alamaz.

Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinin üçüncü fıkrası “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü ile vergilemede kanunilik ilkesini öngörmektedir. Anayasanın bu ilkeyi benimseyen hükmü değerlendirildiğinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin TBMM tarafından konulup kaldırılabilmesi veya değiştirilebilmesi, yasama organının bu yetkisini yürütme organının bırakamayacağı veya devredemeyeceği veya böyle bir sonucu doğuracak bir tasarrufta bulunamayacağı ortaya çıkmaktadır (Çağan, 1984: 174).

Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacı güttüğüne kuşku yoktur. Kanun koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükünün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması ve Anayasa’ya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerinin konusu, yükümlülere, matrah ve oranları, muaflik istisna ve indirimleri, yükümü doğuran olay, tarih ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları zaman aşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflik istisna ve indirim yapma kavramları da girmektedir. Vergi muaflik, istisna ve indirim işi, en az, vergi koyma işi ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Anayasa’nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için kanun hükmünü zorunlu sayarken saymamış olması düşünülemez (Aydın ve Gerek, 2005: 133-134).

Anayasa Mahkemesi yürütme organının ancak kanunla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte işlem yapacağı hakkında karar vermiştir (1997 tarih E: 1996/75 ve K: 1997/50 Sayılı Kararı).

Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinde ön görülen “*vergilerin yasallığı*” ilkesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp kanuna getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamlarına, yani vergi alacaklısına direktif verip, ona bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan bireylere, vergi yükümlüleri bakımından da bu yasaklamanın ihlali halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır. Yükümlüler verginin kanunsuz alınması halinde bir kısım olanaklara sahiptir. Verginin kanuniliği ilkesi “*vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını*” da içermektedir (Kumrulu, 1978: 150-151).

Diğer taraftan baktığımızda, idare ise vergi alanında bağlı yetkiyle donatılmıştır ve kanunla konmuş olan bir vergiyi almama yetkisine de sahip değildir (Çağan ve diğerleri, 2003: 171). Vergilerin kanuniliği ilkesi nasıl yükümlüye, kanun sınırlarının aşılmaması güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısından kanuni koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını veriyor (Kumrulu, 1978: 151).

Bu hususta uzlaşma kurumu bir istisna olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK uzlaşmayı, yönetimin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olmasının bir istisnası olarak kabul etmiştir. Uzlaşma kurumunun vergilemede kanunilik ilkesiyle çeliştiği ilk nokta budur. Uzlaşmayla idare, devletin kanunla konmuş bir kısım vergi alacağından vazgeçmekte ve kanuni yönetim yerini kanunla da olsa yönetimin görevlendireceği ve yetki vereceği bazı memurların kişisel iradelerine bırakmaktadır. Kurum ikna ve pazarlığa dayalı ve kurumda idarenin üstünlüğüne yer verilmemiştir. Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisini haiz kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir (Güneş, 2008: 14).

Başka bir anlatımla vergi, idarenin üstünlüğü ilkesiyle hukuki cebir altında alınmaktadır. Oysa uzlaşma pazarlık ve anlaşmaya dayanmakta, idare ve mükellef uzlaşma görüşmelerinde eşit şartlarda bir araya gelmektedir.

Her ne kadar eşitlik ve kanunilik ilkelerine ters düşmesi nedeniyle Anayasa’ya uygunluğu tartışmalı olsa, uzlaşma kurumu, vergilemede eşitliğin ve adaletin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere, mükellefin de bizzat katılımı vasıtasıyla vergilemenin en etkin ve doğru şekilde gerçekleştirilmesi çabası olarak görülmelidir (Gerçek, 2006: 123).

Kanunilik ilkesi anayasal ilkelerden biridir. Kanunilik ilkesi sosyal hukuk devleti olmanın doğal bir sonucudur. Vergilerin kanuniliği, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasıdır. Kanunsuz

vergi olmaz kuralının temeli temsilsiz vergi olmaz ilkesidir. Bu ilkenin özünde yükümlülerin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır. Böylece vergi mükellefleri kendileri adına yapılan kanuni düzenlemelere rıza göstermektedirler (Tavşancı, 2007: 167-168).

İdareye bazı işlemleri bakımından kanunla açık bir biçimde takdir yetkisi verilmiştir. Vergi Usul Kanunu, idarenin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olması kuralının bir istisnası uzlaşmayı kabul etmiştir. Uzlaşma kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile yükümlünün, vergi cezanın tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmaları anlamına gelmektedir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile vergi ve ceza, hem tahakkuk etmiştir, yani ödenebilir bir duruma gelmiştir, hem de artık kanun yollarına başvurulamayacağından kesinlik kazanmıştır. Vergi hukukunda uzlaşma vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecek şekilde idareye takdir yetkisi vermiştir (Çağan, 1982: 138-139).

Vergide uzlaşmanın taraflar arasındaki pazarlığın sonucunda kanunlara göre tarh edilen verginin ve kesilen cezanın bir kısmının alınmasından vazgeçilmesi anlamındaki özelliğe; vergilenmenin “*mali gücü göre vergi ödeme*”, “*mali yükümlerin ancak kanunla konulacağı*” – kanunla konulan hükümlerin yine kanunla kaldırılması bunun doğal sonucudur”, şeklindeki Anayasal ve yasal “zorlım” şeklindeki temel nitelikleri arasında çelişki bulunmaktadır. Çünkü vergi idaresi uzlaşma isteminde bulunan yükümlülerin, kanunlara göre tarh edilen vergilerin bir kısmını almaktan vazgeçebilmektedir. Böylece, yasal irade, kanunla da olsa, idarenin görevlendireceği ve yetki vereceği bazı memurların kişisel iradelerine bırakmaktadır (Aliefendioğlu, 1971: 60).

Vergi hukukunda irade özgürlüğü bulunmamaktadır. Doğal olarak bu sınırlamalar, vergi idaresi için de geçerlidir. Verginin kanuniliği ilkesinin sonuçlarından biriside vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemesidir (Mutluer, 1975: 60). Ancak istisnai olsa da Türk Vergi Hukukunda uyuşmazlıkların idare aşamada uzlaşma yoluyla çözülmesi tercih edilmiştir.

Hukuk devletinin ve verginin kanuniliği ilkesinin temel özelliklerinden biri de “*belirliliktir*”. Belirlilik ilkesi yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Buna göre yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek bir şekilde açık, net, anlaşılır uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekmektedir (Seviğ, 2008: 4).

Uzlaşmanın sadece kanunla düzenlenmiş olması yeterli değildir. Kanun metninde uzlaşma ile ilgili temel düzenlemelerde yer almalıdır. Burada örnek olarak uygulamada en çok problem yaratan husus olan vergi ve cezaların tamamının veya büyük bir kısmının ortadan kaldırılmasında görüldüğü gibi, idarenin her hangi bir şekilde kararlarında sınırlandırılmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu tür bir düzenleme olmadığında idare kararlarında keyfi davranışlar ortaya çıkmakta herkesin ödediği vergi farklı olduğundan vergi adaleti de sağlanamamaktadır. Bunun da ötesinde yapılan uygulama ve mevcut düzenleme Anayasanın yetmiş üçüncü maddesindeki düzenlemeye aykırıdır (Üzeltürk, 2008).

Verginin kanuniliği ilkesine aykırılığı vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

Uzlaşma yolunda idare yaptığı bu tür “*idari sözleşme*” ile vergi cezalarının bir kısmından da vazgeçebilmektedir. Bu feragatten vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da neticeler çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeler çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan gerçek anlamda, ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşüne ağırlık kazandırmaktadır (Çağan ve diğerleri, 2003: 171).

Verginin kanuniliği ilkesi, uzlaşma sonucunda vergi idaresinin kanuna dayanarak tarh etmiş olduğu verginin bir kısmını almaktan vazgeçmesiyle olumsuz etkilenebilir. Uygulamada uzlaşma komisyonları değişik takdirlerle uzlaşmaya varmaktadır. Bu durum mali yükümlerin kanunla konulması değiştirilmesi veya kaldırılması yönündeki anayasal kurala ters düşüp, düşmeyeceği hususu üzerinde düşünmeyi gerektirir (Aliefendioğlu, 1984: 3). Vergi Hukukunda uzlaşma bir yandan verginin kanuniliği ilkesine ters düşürecek ölçüde idareye takdir yetkisi vermesi, öte yandan vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırılığı nedeniyle eleştirilmektedir (Çağan, 1982: 139).

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin başlıca iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, her türlü mali yükümlülüğün kanunlara dayandırılması böylece keyfiliğin olmamasıdır. İkincisi, kanuniliğe dayandırılan mali yükümlülüklerin anayasal düzenlemeler olmalarıdır (Öz, 2004: 76). Verginin kanuniliği iki yönlü bir ilkedir. Bir yönü ile vergilendirme yetkisini kullanan organa bağlayıcı bir çerçeve

çizerken diğ er yönden, vergi mükelleflerine bazı hak ve görevler vermektedir. Vergi hukuku sisteminde sınırlayıcı etken kanunun kendisidir. Kanuna dayanmayan ya da kanunda düzenlenmemiş bir konuda vergilendirme söz konusu olamaz. Kanunda hangi işlem ve ilişki vergi konusu kapsamında ise ancak onlar dolayısıyla vergilendirme söz konusu olabilir. Vergilerin kanunla kaldırılmasının ya da değiştirilmesinin ancak kanunla olabilmesi kanunilik ilkesinin doğal bir sonucudur. Yürütme organının kanuni bir dayanak olmadan idari bir işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Yargı organının da kendisini yasama organının yerine koyarak kanun koyma, değiştirme kaldırma yetkisi yoktur (Tavşancı, 2007: 168). Uzlaşmada ise, bakanlar kuruluna 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).

Uzlaşmanın amaçlarından biri vergi idaresinin mükellefle barışmak istemesi gibi anlamlı olsa da uzlaşma, kanuni olarak alınması gereken vergi aslı ve/veya cezanın alınmasından vergi idaresinin feragat etmesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır. Zira burada sadece yasama organının iradesinde olan vergiyi kanunla kaldırma yetkisi uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarla kullanılmaktadır. Vergi idaresi burada takdir yetkisini kullanmaktadır. Oysa vergi alanında vergi idaresi bağlı yetkiye sahiptir. Bunun anlamı vergi idaresinin kanunun alınmasını emrettiği vergiyi almak isteyememesidir. Yasama organının iradesi uzlaşma kurumuyla uzlaşma komisyonlarına devredilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kullandığı takdir yetkisi, kanunla konulmuş bir vergiyi ya da cezayı kaldırma veya indirme şeklinde kullanıldığı için kanunilik ilkesine aykırıdır. Çünkü vergi ya da cezayı kaldırma yetkisi kanunu koyan yasama organı tarafından kanun yollarıyla icra edilmelidir (Öz, 2004: 141).

Ülkemizin içerisinde bulunduğu ekonomik sorunlar nedeniyle yaşanan ve kamu giderlerinde iç borçlanma nedeniyle oluşan fazlalığın gelirlerin artırılması yoluyla karşılanması gerekliliğine bağlanabilmekte ve yasama, yürütme ve yargının bu gerekliliği yarattığı baskı altında çözüm üretme çabası içerisinde girmesi şeklinde

somutlaşabilmektedir (Kırman, 2002: 4). Vergide Uzlaşma kısmen devletin gelir elde etme ihtiyacından doğmaktadır. Kamunun gelir yaratma baskısı altında bulunması verginin kanuniliği ilkesine istisnalar getirmesini doğurabilmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesine aykırı bir görünümde bulunan ve Anayasa'ya uygunluğu bir yandan tartışmalı olan uzlaşma kurumu, devlet açısından tahsilâtın gecikmeksizin yapılmasının önemi karşısında, pratikliği ve uyumsuzlukları azaltmada başarılı bir araç olarak gözükmese nedeni ile karşımıza vazgeçilmez bir kurum olarak çıkmaktadır (Güneş, 2011: 183).

Uzlaşmanın yalnızca devlet yönünden verginin kanuniliği ilkesinin verginin alınması zorunluluğu boyutunu ağırlıklı olarak zedelemesi söz konusu olmakta, bireyin sosyal ve ekonomik durumu, güvenliği ve özgürlüğü zarar görmemektedir. O halde bu kurumdan vazgeçmek çok başarılı sonuçlar getirmeyeceğine göre, bu kurumun korunması ve özenle işletilmesi yerinde olacaktır. Gerçekten bu kurum VUK, ek 1'de sayılmış sınırlı durumlarda işleye bilmektedir (Güneş, 2011: 183).

Esasen kanun koyucu da, yukarıda bahsedilen sakıncalı sonuçları gördüğünden, uzlaşma kurumunun işleyişini bizzat öngördüğü ve saptamasını idareye bıraktığı şekil ve esaslara bağlamıştır (Candan, 2001: 233). Uzlaşma isteyen ödevlinin istemde bulunurken VUK' na ek 1'de gösterilen durumlardan birisini neden olarak göstermesi olgusuna uygulamada titizlikle riayet etmek gerekecektir (Güneş, 2011: 183).

VUK'nu ek 1'de sayılan husus kasıt unsuru bulunmayan haller olmasına rağmen, Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamada, kasıt unsuru her türlü tarhiyatı uzlaşma konusu yaptığı gibi, kasıt unsuru taşımayan her türlü vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarında, uzlaşma içinde mütalaa etmektedir. Kurumsal olarak verginin kanuniliği ilkesini sarsıcı bir görünüme sahip olan bir uzlaşma kurumu, kanun hükümlerinin tam olarak ve titizlikle işletilmesi koşuluyla bir ölçü de olsa bu görünümünü yumuşatabilecektir (Güneş, 2011: 183).

Sonuç itibariyle uzlaşma ile alınamayan vergi ödemelerinin alınması mümkün hale gelmektedir. Uzlaşma dışındaki dava yoluyla da elbet vergi geliri elde edilmektedir. Ancak bu hem iş yükünü artırmakta hem de dosya masrafı çıkarmaktadır. Üstelik paranın devlet hazinesine ulaşması hayli uzun sürmektedir. Bu da enflasyonist bir süreçte devlet gelirinin azalması demektir. Bu açıdan düşünüldüğünde uzlaşma müessesesi hayli faydalıdır. Ancak yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılmaktadır ki anayasa vergileme ilkeleri ile ters düşmektedir.

Dürüst mükellef açısından düşünüldüğünde kişileri vergi ödememeye teşviş edecek kadar orantısızlık bulunmaktadır. Tüm bu nedenlerden dolayı uzlaşma müessesesi birtakım yasal düzenleme ve sınırlandırmalarla çok daha etkin, adaletli, yasal bir uygulama haline dönüştürülebilir. Bu konu ayrıntılı bir şekilde ileriki kısımda ele alınacaktır.

E- Uzlaşma Kurumuna Yönelik Diğer Eleştiriler ve Aksayan Yanlar

4369 sayılı Kanunla kısmi uzlaşma uygulamasına geçilmiştir. Kısmi uzlaşma uygulaması yapılırken artan oranlı tarifeye bağlı vergilerde ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Artan oranlı tarifenin geçerli olduğu vergilerde, matrah arttıkça, hesaplanan vergi tutarı artmaktadır. Durum böyle olunca, vergi incelemesi sonunda saptanan matrah farklarından, kısmi uzlaşmaya konu edilecek kısmın hangi vergi dilimine veya diğer bir ifade ile hangi vergi oranına tabi olduğunun saptanması problemi ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Uzlaşma kurumunun mevcut uygulaması, vergi inceleme elemanlarının mesleki etkinliğini otomatik olarak etkileyen bir yapıya dönüşmesi nedeniyle, bu meslek grubunun motivasyonunu da kırmaktadır. Çünkü bazen büyük emek harcanarak varılan sonuçlar, özensiz bir uzlaşma ile ortadan kaldırılabilir.

Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma şekilleri kapsamı ve uygulama farkları nedeniyle adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkilemektedir.

Vergi mükellefi ve ceza muhatabı uzlaşmayı bazen zaman kazanma aracı olarak kullanabilmektedir. Vergi yargısının uzun bir zaman aldığı, herkesçe bilinen bir husustur. Enflasyon sürecinin devreye girmesi, devlet alacağının reel değerinin azalmasına yol açmaktadır. Bu durumda, zaman kazanma eğilimi yükselmekte ve mükellefler uzlaşma kurumunu çoğu zaman “*zaman kazanma*” kurumu olarak değerlendirmektedirler. Örneğin uzlaşma isteminde bulunup ta uzlaşmaya gelmemesi nedeni ile makul bir mazeret ileri sürmeyen mükellef sayısı azımsanmayacak kadar fazladır. Uzlaşma kurumunu bir zaman kazanma kurumu olmaktan çıkarmak, her şeyden önce uzlaşma komisyonları ve vergi idaresinin çabuk ve uyumlu çalışması ile mümkündür (İ. Aksoy, 1981: 3).

Uzlaşma fikri daha tam yerleşmemiştir. Türkiye’de vergileme yetkisine haiz kamu makamları ve vergi mükellef veya sorumluları arasında, yaratılması gereken iyi niyet ve samimiyet havası psikolojik yönden henüz gerçekleşmemiştir. Uzlaşma

komisyonları mükelleflerin zaman kazanmak için bu yolu başvurduklarını zannederek, onların samimiyetinden, şüphe etmektedir. Buna karşı mükellef veya ceza sorumlusu ise olumlu bir hava görmediği için vergi idaresine yaklaşmamakta ve ona itimat edememektedir. Vergi idaresi her ne kadar, zaman zaman, iyi niyet ve samimiyet taşıdığını ifade etmekte ise de, vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda temaslar başlayınca, vergi idaresinin hemen havasının değiştiği görülmektedir. Vergi idaresinin bu tutumu ise mükellefleri korkutmakta ve çekimsiz davranmaya yöneltmektedir (Aksoy, 1999: 152).

Uzlaşma kurumunun konusu çok dar tutulmuş, uzlaşmaya gidebilmek, ancak belirli koşul ve süreler içine sokulmuş bulunmaktadır. Bu da uzlaşmanın etkili bir biçimde uygulanmasını etkilemektedir (Mutluer, 1973: 260).

Uygulamanın, uzlaşma komisyonu üyelerinin tutumuna bağlı kalması, illerde hatta aynı ilde değişik zamanlarda çok farklı sonuçların ortaya çıkması uzlaşma kurumunu olumsuz etkilemektedir.

1- Kuvvetler Ayrılığı İlkesine Aykırı Oluşu

Klasik kuvvetler ayrılığı tanımına göre devlet yasama, yürütme ve yargı olmak üzere üç kuvvetten oluşmakta ve hürriyetlerin teminatı için bu üç kuvvetin sınırlandırılması ve tek elde toplanmaması gerekir (Uygun, 2013: 303). Montesquieu'nun "*Kuvvetin kuvvetle durdurulması*" anlayışı, klasik kuvvetler ayrılığını kısa ve öz bir şekilde ifade etmektedir (Küçük, 2013: 49). Çağdaş manada kuvvetler ayrılığı ilkesi ise, yargı organının yasama ve yürütme organları karşısında bağımsız olması şeklinde ifade edilmektedir (Teziç, 2014: 477).

Kuvvetler ayrılığı ilkesini benimsemiş bir ülkede yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının alanları belirlenmiştir. Anayasa'mızın dokuzuncu maddesine göre, yargı fonksiyonu Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi uyarınca, uyuşmazlıklar yargı organınca çözüme kavuşturulur. Uzlaşma müessesesinde ise, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilaflar yargı merciine gidilmeden idari aşamada çözülmektedir. Ayrıca, mükellefin uzlaşma talebinde bulunması, mevcut ihtilafta haksız olduğu manasına gelmektedir. Böylece bağımsız mahkemeler tarafından yerine getirilen yargı fonksiyonu, uzlaşma komisyonu tarafından gerçekleştirildiği ve bunun da kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu iddia edilmektedir (Usta, 2009: 477).

2- Uzlaşmanın Devletin Egemenliği İlkesine Etkisi

Anayasa'nın "*Siyasi Hak ve Ödevler*" başlığı altında "*Vergi Hakkı*" düzenlenmiştir. Vergi toplamak, devletin egemenlik hakkının bir gereği olduğu gibi vergi vermek de her vatandaşın bir ödevidir. Bununla birlikte, hukuk devleti ilkesinin sonucu olarak toplanan vergilerin mutlaka kanunlara uygun olması, vergi konu ve oranlarının kanun ile tespit edilmesi zorunludur. 1982 Anayasanın yetmiş üçüncü maddesinde; "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*" diyerek bu konuyu ifade etmiştir.

Uzlaşma müessesesi sayesinde, her ne sebeple olursa olsun, mükellef kanun ile getirilen bir kısım mükellefiyetlerinden kurtulmaktadır. Uzlaşma müessesesinin de kanunla getirilmiş olması tartışmanın içeriğini değiştirmemektedir (Ozansoy, 2000: 209).

Diğer taraftan açık hesap ve diğer yollarla vergi kaçırma kastı olan mükellefin vergisinin bir kısmının komisyon kararı ile silinmesi ilk anda mükellefte memnuniyet sağlasa da uzun vadede devlete ve inceleme elamanlarına bakışı olumsuz yönde etkileyecektir. Bu durum Devletin otoritesinin zayıflaması sonucuna sebep olacaktır (Budak, 2006: 18).

Vergi gelirlerinin, kamu harcamalarının finansmanını sağlayan ve devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden sağladığı en sağlam ve vazgeçilmez kaynak olduğu bilinmektedir. Verginin Anayasa ile güvence altına alınması, geri ödemesinin olmaması, karşılığının olmaması, gerektiğinde cebren tahsil edilmesi, sürekli olması gibi özellikleri, vergi gelirlerinin sağlam ve vazgeçilmez bir kaynak olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesiyle egemenlik gücünün pazarlık konusu olması vergi idaresini yıpratarak olumsuz etkilemektedir (Karakoç, 2007: 41).

Ayrıca uzlaşmada vergi ve ceza miktarının ne oranda düşürülebileceğinin belli olmaması da bu konuda ayrı bir sorundur. VUK ve Uzlaşma Yönetmeliği'nde bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır. İndirim oranının belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarına bırakılmıştır. Bu takdir yetkisinin uzlaşma komisyonlarına bırakılması, farklı uzlaşma komisyonlarında, hatta bazen aynı uzlaşma komisyonunda, uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının farklı farklı olmasına neden olmaktadır. Bu durum bir yandan kamu vicdanını yaralayıcı bir görüntü

oluşturmakta, diğer yandan da vergi idaresi ile mükellef arasında vergi idaresi aleyhine güvensizliği arttırmaktadır (Organ, 2006: 171).

3- Uzlaşma İle Vergi Affi İlişkisi Açısından Değerlendirme

Uzlaşma müessesesinin, günümüzde ilk çıkarılış amacından ve mantığından uzaklaşarak yasal bir af müessesesine dönüşmüş olduğu görünmektedir.

Af kavramın kelime anlamına baktığımızda bir haktan vazgeçmek olduğunu, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılması olduğunu görüyoruz. Diğer bir ifadeyle af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen uygulanmasını önleyen, hukuki tasarruflar demektir.

Vergi hukukunda af yanlısı görüşlerin mevcut olmasıyla birlikte af karşıtı olan görüşler ağırlık kazanmaktadır. Vergi affi, rekabet eşitliğini olumsuz etkilemekte, dürüst vergi mükellefleri için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunun artmasına, gelecekteki vergi uyumsuzluğuna cesaret vermesine ve vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesinin azalmasına sebebiyet vermektedir (Gerger, 2007: 172). Bu çerçevede uzlaşma müessesesinin de içeriğine ve uzlaşma için çıkarılan kanunlara baktığımızda vergi affından çok farklı olmadığı sonucuna ulaşılabılır.

Konuyu bir örnek yardımı ile açıklayacak olursak; 2008 yılında yürürlüğe giren 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun ve 5736 sayılı Kanunun uygulanmasına yönelik çıkarılan 1 seri nolu Genel Tebliği, “uzlaşma mı yoksa kişiye özel af mı?” tartışmalarına neden olduğu söylenebilir.

Söz konusu 5736 sayılı kanun, daha önce uzlaşma yönteminden faydalanmak amacıyla başvuranlar, fakat herhangi bir sebeple uzlaşamayıp yargı yoluna başvuranlar için yeni uzlaşma imkânı sağlanmaktadır. Burada idare, daha önce uzlaşmayı reddettiği kişilere yeniden uzlaşma önermektedir.

Hazine'nin uyuşmazlık konusu yapılmış bazı alacaklarının tahsilinden 5736 sayılı kanun ile idare tarafından feragat edilirken bazı kamu alacaklarının ise kamu borçlusu ile uzlaşılan kısmının tahsilinde, vergi ve ceza borcu olan mükellefe taksitle ödeme imkânı sunulmaktadır.

5736 sayılı Kanunun birinci maddesinde 27.02.2008 tarihinden önceki dönemlere ait olmak şartıyla VUK'a göre ikmalen, re 'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi zıyaı cezaları ile ilgili alacakların uzlaşılan kısmından geriye kalan miktarın tahsilinden vazgeçileceği ve tahsilinde anlaşılan tutarın da 18 ayda 18 eşit taksitte ödenebileceği belirtilmiştir (Arslan, 2008: 130).

Uzlaşma olumlu sonuçlanırsa, uzlaşma tutanağını imzalayan mükelleflerin açtıkları vergi davalarından vazgeçmeleri gerekiyor. Bu durumda vergi ve cezalar 18 ayda 18 eşit taksitte ödenecek ve taksitlere binde iki oranında ayrıca faiz hesaplanacaktır. Komisyon uzlaşma sağlanamadığı takdirde, düzenlenen tutanakta tarh edilmiş vergi ve cezalar, uzlaşamayan tutar aynen yer alacaktır.

Bu durum, bu güne kadar işlemiş olan faizlerin bir kısmının alınmasından vazgeçilmesi anlamına geldiği ve bunun da açık bir vergi affı olduğu yönünde düşünceler mevcuttur (Tuncer, 2008: 184).

Ayrıca 5736 sayılı kanunun dördüncü maddesindeki “..tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir” hükmü ve beşinci maddesindeki “..ödenmesi gerektiği halde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş olan tutarların tahsilinden vazgeçilir” hükmünün de yine af niteliğinde olduğu söylenebilir.

Burada idarenin bir ölçüde, tahsilâta karşılaştığı tıkanıklıkların da etkisiyle, zaman zaman af kanunu çıkarması mükellefleri ödeme konusunu ağırdan almaya yöneltmekte ve ayrıca uzlaşma müessesesine fazla bir katkı da sağlamadığı görülmektedir.

Mükellef, yargı yoluna gidip kaybetme durumunda ödeyeceği gecikme zammı ve gecikme faizine rağmen, dava dosyasının bekleme ve görüşme aşamalarında çıkacak bir af kanunu beklentisiyle idari yol yerine, yargı yoluna gitmektedir. Çoğu kez bu beklentisi de istediği yönde sonuçlanmaktadır (Serim, 2006: 102).

Uzlaşma müessesesi ile güdülen amaçlardan uzaklaşılması, söz konusu müessesenin bozulmasına, ülkemizde sık sık başvuru ve kamuoyunda vergi affı olarak bilenen bir kısım kamu alacaklarının tahsilinden vazgeçilmesi ile ilgili kanun uygulamalarında olduğu gibi, vergilendirmede adaletsizliğe yol açacaktır. Bu durumda vergi sistemi açısından bir kayıp olacak ve vergi sisteminin de işlemesine engel olacaktır (Güçlü, 2007: 39).

4- Vergi Cezasının Caydırıcılık Etkisini Azaltması

VUK üç yüz otuz birinci maddesinde vergi cezası kanunlara aykırı hareket edenlere yönelik uygulanmakta olan bir ceza türüdür. Başka bir ifade ile yükümlülüklerin yerine getirilmemesi karşısında alınan tedbirler vergi cezalarını oluşturmaktadır.

Diğer kapsamlı bir ifadeyle, vergi cezaları, devletin kanunlarla koyduğu yükümlülükleri yerine getirmeksizin vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bir takım yoksunluklara uğratan yaptırımlardır (Bayraklı, 1996: 87). Tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi cezaları da diğer ceza sistemlerinde olduğu gibi kanunla düzenlenmektedir. Bu durumda da kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin bir sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarında, vergi kaybına sebep olabilecek fiillere karşı bazı suçlar için mali cezalar; bazı suçlar için de hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmiştir. Uygun bulunan vergi cezaları ise vergi idaresinin hangi kanun hükümlerine aykırı davranılmış ise ona uygun olarak kesilir. Uzlaşma, idare ile yükümlü arasında vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasını amaçlayan bir müessesedir.

Vergisini zamanında ve tam bir şekilde ödeyen dürüst mükellefler, uzlaşma müessesesinin sıklıkla kullanıldığını gördüğü zaman, kayıt dışı faaliyete yönelebilecektir. Uzlaşma istatistiklerine göre uzlaşılan vergilerde % 30 ila % 40 oranında vergi aslı ve % 90 civarında vergi cezalarının azaldığı anlaşılmaktadır. Bu da vergi cezalarının etkinliğini ve caydırıcılığını azaltmaktadır (Kalaycı, 2013: 97).

IV. SONUÇ

Türk vergi hukukunda uzlaşma, ikmalen re'sen veya idarece yapılan tarhiyat konusu vergi ve cezalarda mükellefle idare arasında, ödenecek vergi ve ceza tutarında karşılıklı anlaşılması esasına dayanan, böylece uyuşmazlığın yargıya taşınmadan çözümünü sağlayan bir kurumdur.

İdare uzlaşma müessesesi ile mükellefin isteklerini ve özel durumunu dikkate alarak kabul edebileceği vergi ve ceza miktarını belirlemekte, bir kısım vergi alacağından vazgeçmektedir. Mükellefin bu tutarı onaylamasıyla uyuşmazlık yargı organlarına intikal ettirilmeden çözümlenmiş olmaktadır.

Uzlaşma müessesesi, tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Uzlaşmanın konusu ve uygulanmasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, tarhiyat sonrası uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh yöntemlerinde uygulanabilmekte iken tarhiyat öncesi uzlaşmada sadece ikmalen ve re'sen tarhiyat yöntemlerinde uygulanmaktadır. Bununla birlikte her iki yöntemde de uzlaşmaya yönelik herhangi bir miktar sınırlaması yapılmamıştır.

Mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunmaları üzerine yapılan görüşmelerde üç sonuçtan biri ortaya çıkmaktadır. Bunlar uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın gerçekleşmemiş olmasıdır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda uzlaşılan vergi ve ceza miktarı ödenir. Diğer ikisinde ise uzlaşma sağlanamadığı için mükellef için artık iki yol söz konusudur; ya vergi ve cezanın tamamı ödenir ya da konuyu yargıya taşınır ve kazanılması halinde hiç vergi ve ceza ödenmez, kaybedilmesi halinde ise vergi ve cezanın tamamı ödenir.

Uzlaşma müessesinin hukuk sistemi içindeki yerine baktığımızda ise anayasal vergileme ilkelerine ters düştüğü görülmektedir. Bir kısım mükellefin vergi idaresiyle pazarlığa girerek ödeyeceği vergi miktarını uzlaşma sonucuna göre belirlemesi, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren diğer mükelleflerin vergisini eksiksiz ödemesi, uzlaşılan mükellefler arasında da objektif kriterlere göre hareket edilmemesi ve dolayısıyla mükellefler arasında farklı uygulamaların ortaya çıkması, özellikle Anayasa'nın "*kanun önünde eşitlik*" ilkesini zayıflattığını göstermektedir.

Bu durumda işletmelerin kararlarını verirken kendilerine isnat edilen vergi ve cezanın dayandığı hukuki gerekçelerin sağlamlığına ve zayıflığına göre hareket etmeleri gerekmektedir. Eğer vergi ve cezaya ilişkin hukuki dayanak zayıfsa yüksek

oranda olmayan uzlaşma tekliflerini kabul etmeyip dava açmaları makul bir davranış olacaktır. Diğer taraftan hukuki gerekçe güçlü ise idare tarafından teklif edilen indirim kabul edilerek en azından verginin ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulma yolu seçilmesi mümkün olacaktır.

Verginin kanuniliği İlkesi açısından bakıldığında ise, verginin kanuniliği vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup konusunun, matrahının, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve mükellefler bakımından belirginliğine dayanır. Kanun koyucunun, her çeşit mali yükümlerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacı güttüğünden kuşku bulunmamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi nasıl, mükellefe yasal sınırların taşımaması güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısına da yasal şartların varlığı halinde, vergi alma yetkisinin kullanılması olanağını vermektedir. Vergide uzlaşma kurumu, verginin kanuniliği ilkesinin, devletin vergi alacağını alma zorunluluğu yönünü olumsuz etkilemektedir. Uzlaşma mükellefin ekonomik ve sosyal durumu ile bireysel özgürlük ve güvenliğine bir zarar vermemektedir. Başka bir deyişle uzlaşmadan mükellefin hakları olumsuz etkilenmemektedir. Verginin kanuniliği ilkesi, belli koşulların gerçekleşmesi halinde vergi idaresine yüklediği, vergiyi alma yetkisi uzlaşma nedeniyle ciddi bir şekilde zedelenebilmektedir. Bu sakıncalı durumu kanun koyucu da gördüğünden, uzlaşma kurumunun işleyişini bizzat öngördüğü veya saptanmasını idareye bıraktığı şekil ve esaslara bağlamıştır. Vergi idaresi bu şekil ve şartlara titizlikle uymalıdır.

Konu devlet açısından değerlendirildiğinde de aslında çok farklı bir sonuca varılmamaktadır. Şöyle ki; yukarıda bahsedilen üç alternatif devlet içinde geçerlidir. Bir başka deyişle ya alacağın bir kısmı tahsili kesinleşecek, ya da dava neticesine göre tamamı alınacak veya tamamı kaybedilecek. Bu noktada hem alacağın tahsilâtını hızlandırmak, hem de tahsilâta ilişkin diğer masraflardan kurtulmak amacı ile devlet açısından en ideal yöntem makul bir oranda uzlaşmak olarak görünmektedir. Ancak burada verginin kanuniliği ve eşitliği ilkelerinin zedelenmemesi hususuna dikkat etmek gerekmektedir. Uygulamada uzlaşma müessesesine yönelik eleştiriler söz konusu olmaktadır. Bununla beraber uzlaşmanın hem mükellefler hem de devlet açısından daha etkin olarak kullanılmasını sağlamak yine devletin görevidir. Bunun için uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yaşanan

sorunların tespit edilip giderilmesi, uzlaşmanın kanunlaşması suretiyle her hususunun belli sınırlar dâhilinde belirlenmesi gerekmektedir.

Türkiye’de uzlaşma kurumunun işleyişi ve alınan sonuçlar Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın verileri göz önünde tutarak değerlendirilmiştir. Değerlendirme vergi aslı, vergi cezaları ve uzlaşma ile vergi mahkemelerinde dava açma açısından yapılmıştır. Uzlaşma komisyonları vergi cezalarının çok büyük bir kısmını kaldırırken vergi asıllarında daha ihtiyatlı bir tutum izlemişlerdir. Yapılan incelemede, VUK’nun ek 1-11 maddelerinde düzenlenmiş bulunan uzlaşma kurumunun vergi yargısı üzerindeki yükü ciddi biçimde azalttığı tespit edilmiştir.

Uzlaşma kurumunun yeniden düzenlenerek, geliştirilecek yeni bir modele dönüştürülmesi için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi aslı ve cezada hangi oranda indirim uygulanacağı yetkisi uzlaşma komisyonlarına aittir. Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma görüşmelerini yürütürken göz önünde tutacağı hususlar ile ilgili yeterli düzenlemeler yoktur. Uzlaşma ile ilgili her olayın kendi özelliği olmakla beraber uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutacakları bir takım hususların olması gerekir. Uzlaşma görüşmelerinde göz önünde tutulacak kriterler ilgili yönetmeliklerde düzenlenmelidir. Ayrıca her ölçütün önemine göre bir puanlama sistemi getirilerek, uzlaşmada mümkün merteye objektiflik sağlanmalıdır.

Uzlaşma kurumunda mücbir sebebin süreye etkisi kabul edilmelidir. VUK’nun on dördüncü maddesinde öngörülen süreler için mücbir sebepler etkili olabilmektedir. Uzlaşma başvuruları ile ilgili süreler VUK’nun on dördüncü maddesi kapsamında bulunmamaktadır. Yapılacak yasal değişiklikle uzlaşma başvuru süreleri VUK’nun on dördüncü maddesi kapsamına dâhil edilmelidir.

Vergi uyuşmazlıklarında gerçek amacın mükellefi cezalandırmak olmadığı verginin bir an önce idareye dönmesini sağlamak olduğu göz önünde tutulursa, mahkemeye getirilmiş fakat henüz bir karar bağlanmamış uyuşmazlıklarında bazı koşullar altında uzlaşma konusu yapılabilmesi gerekir.

Bugünkü tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda vergi idaresinin, uzlaşma talep hakkı bulunmamaktadır. Vergi idaresine her hangi bir yükümlülük getirmeme koşuluyla tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkının verilmesi yararlı olabilir. Bunun için VUK’nun ek maddelerinde gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Uzlaşma

müessesini iyileştirmeye yönelik önerilen düzenlemeler yapıldıktan sonra uzlaşma, seçmeli bir yöntem olmaktan çıkıp, gidilmesi zorunlu bir yol olmalıdır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Aliefendioğlu Yılmaz, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

Aliefendioğlu Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, Danıştay Dergisi, Sayı: 1, Ankara, 1971.

Akdoğan Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Akdoğan Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Akdoğan Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara 1997.

Akdoğan Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Ün. İİBF Yayını, Ankara, 1996.

Aksoy Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1999.

Akyılmaz Bahtiyar, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin 2012.

Armağan Servet, **Anayasa Yargımızda Kazai Murakebe Sistemi**, İÜHF Yayını, İstanbul 1967.

Arslan Mehmet, **Vergi Hukuku**, MKM Yayıncılık, Bursa, 2011.

Atar Yavuz, **Türk Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Konya, 2000.

Atay E. Ethem, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

Ay Hakan, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Birinci Baskı, İzmir, 1998.

Azrak Ülkü, **Sosyal Devlet**, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul, 1981.

Balta Berkir (T), **İdare Hukuku**, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara 1972.

Bayraklı Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Afyon, 1998.

Bayraklı Hasan Hüseyin, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.

Bilici Nurettin, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

Candan Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Candan Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Özkan Matbaacılık, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, Ankara, 2006.

Centel Nur, Hamide Zafer, Özlem Yener Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Çağan Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çavuşoğlu Naz, **Anayasa Notları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Aralık 1997.

Doehring Karl, **Genel Devlet Kuramı (Genel kamu Hukuku)**, Çev: Ahmet Mumcu, İkinci Baskı, İnkılap Kitabevi Yayın Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul, 2002.

Dönmezer Sulhi, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt:1, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994.

Edizdoğan Nihat, **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Bursa, 1986.

Eroğlu Nurettin, Ali Uysal, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.

Edizdoğan Nihat, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 5. Basım Ekin Yayınları Bursa 2013.

Erdoğan Mustafa, **Anayasal Demokrasi** (Anayasa Hukukuna Giriş), 2. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.

Erdoğan Mustafa, **Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Liberte Yayınları, 1999.

Erginay Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

Erçoklu Celal, **ABD’de Vergi Sistemi**, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Yayın no: 1956-1957, Karınca Matbaası, Ankara 1986.

Feyzioğlu Turhan, **Kanunların Anayasa Uygunluğunun Kazai Mukarebesi**, Günay Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1951.

Gerek Őehnaz, Ali Rıza Aydın, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Őeĭkin Yayınevi, Ankara, 2005.

Gerĭek Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

Göze Ayferi, **Sosyal Devlet Sistemi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

Gözler Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.

Gözler Kemal, **İdare Hukuku Dersleri**, 9. Basım Ekin Yayınları Bursa, 2010.

Gözler Kemal, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998.

Gözübüyük A. Őeref, Turgut TAN, **İdare Hukuku**, C. I, Genel Esaslar, 3. B., Ankara, 2004.

Güriz Adnan, **Hukuk Felsefesi**, AÜHF Yayını, Ankara, 1985.

Günday Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002.

Güneş Gülşen, **Anayasadan Sistematik Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler**, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, (Ed. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunĭ Őirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012.

Güneş Gülşen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, Mart 2008.

Hakyemez Yusuf Őevki, **Mutlak MonarŐilerden Günümüze Egemenlik Kavramı, DođuŐu, GeliŐimi, Kavramsal Ćerĭevesi ve DönüŐümü**, Őeĭkin Yayınevi, Ankara, 2004.

Haller Heinz, (Ćev. Salih Turhan): **Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri**, İİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1974.

Herekman Aykut, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Ankara, 1988.

Karakoĭ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Karakoĭ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Kaneti Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

Kıratlı Metin, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1966.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, Ülkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Kasım, 2002.

Kızılot Şükrü, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Kızılot Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Kızılot Şükrü, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, “Yaklaşım Yayınları, Ankara, 12. Baskı, 2007.

Kocahanoğlu Osman Selim, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları Ve İhtilaflar Sistemi**, İstanbul Bilmen Basımevi, 1977.

Kumrulu Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, (Çoğaltma), Ankara, 1989.

Kutlu Mustafa, **Kuvvetler Ayrılığı, Temelleri – Gelişimi, Hukuk Devletin Kökenleri**, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, 2001.

Küçük Adnan, **Anayasa Hukuku**, 3. Baskı, Orion Yayınları, Ankara 2013.

Lijphart Arend, Çağdaş Demokrasiler: **Yirmibir Ülkede Çoğunlukçu ve Oydışmacı Yönetim Örgütleri**, (çev; Ergun Özbudun-Ersin Onulduran), Türk Demokrasi Vakfı ve Siyasal İlimler Derneği Ortak Yayını, 1998.

Montesquieu, **Kanunların Ruhü Üzerine**, Cilt: 1, 2. Baskı, Kuram Yayınları, İstanbul, Kasım 1998.

Muter Naci (B), Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu maliyesi**, Emek Matbaası, 4. Baskı, Manisa, 2012.

Mutluer Kamil (M), **Türkiye’de Vergi Sistemi**, Eskişehir İTiA Yayınları, Eskişehir, 1975.

Mutluer Kâmil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, No:121, 2006.

Nadaroğlu Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul, 1998.

Neumark Fritz, (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

Ok Nuri,Ahmet Gündel, **Açıklamalı- İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Nisan, 2002.

Okandan Recai (G), **Amme Hukukumuzun Ana hatları (Türkiye'nin Siyasi Gelişmesi)**, Birinci Kitap, Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar, İÜHFY, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.

Onar Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Basım, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1996.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Öz Ersan, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık 2004.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara, 2007.

Özbudun Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008.

Özoymak Özen, **Uzlaşma Müessesesi**, 14. seri, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul 1967.

Öztürk Bahri, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Pehlivan Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

Pekcanitez Hakan, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

Sartori Giovanni, **Demokrasi Teorisine Geri Dönüş**, (çev; T. Karamustafaoğlu- M. Turhan), Türk Demokrasi Vakfı Yayını, Ankara, 1993.

Serozan Rona, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, 2 Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul-2007.

Soysal Mümtaz, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1990.

Şenyüz Doğan **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

Şenyüz Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.

Taş Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

Tekbaş Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009, S. 41.

Tekin Fazıl, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Mart, 2007.

Teziç Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2014.

Teziç Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Beta 8. Bası, İstanbul, 2003.

Teziç Erdoğan, **Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İÜHF Tayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1972.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul, 1982.

Tikveş Özkan, **Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Anayasa Yargısı**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, No;64/69, İzmir, 1978/VI.

Tosuner Mehmet, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.

Tunaya Tarık Zafer, **Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2047, 3. Baskı, İstanbul, 1975.

Tunç Hasan, **Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı (Denetimin Kapsamı ve Organları)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

Tunç Hasan, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Ankara 1999.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

.Uluatam Özhan, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara 2000.

Usta Yusuf, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, XII Levha Yayınları, 1. Baskı İstanbul, 2013.

Uygun Oktay, **Federal Devlet**, XII Levha Yayınları, 3. Baskı, İstanbul 2007.

Ünsal Artun, **Siyaset ve Anayasa Mahkemesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1980.

Ürel Gürol, **Güncel Vergi Kanunu Uygulaması**; Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.

Yavuz Haluk, **Türkiye’de Siyasal Sistem Arayışı ve Yürütmenin Güçlendirilmesi**, Seçkin yayınları, Ankara, 2000.

Yavuz Cevdet, **Borçlar Hukuku Dersleri**, Özel Hükümler, İstanbul, 2012.

Yılmaz Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1980.

Yüzbaşıoğlu Necmi, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, 1993.

MAKALELER

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”**, Danıştay Dergisi, Yıl:1, Sayı 1, 1971.

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Anayasa, Yargı ve Yüksek Mahkemeler”**, Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı’nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak, Ankara, 2001.

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Vergi Yargısı ve Sorunları”**, Danıştay Dergisi.

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Türk Anayasa Mahkemesi’nin Hukuk Devleti Anlayışı”**, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), İstanbul, HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”**, Vergi Dünyası, Sayı33, Mayıs 1984.

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”**, DD., Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı.

Aliefendioğlu Yılmaz, **“Kavram Olarak Vergi”**, DD., yıl: 4, S. 12-13.

Alaybeyk Ali, **“Almanya’da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza, Maliye Vekâleti”**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:98, Damga Matbaası, 1959.

Ak Bülent, **“4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanununun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”** Vergi Dünyası, Sayı:217, 1999.

Akdoğan Abdurrahman, **“İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler”**, Yeni İş Dünyası, Sayı:59, Eylül 1984.

Aksoy İhsan, **“Uzlaşma”**, Vergi Dünyası, Sayı 3, Kasım 1981.

Akyılmaz Bahtiyar, **“Tarihi Gelişim İçinde ve Özellikle Montesquieu’ da Kuvvetler Ayrılığı”**, Halil Cin’ e Armağan, Konya, 1995.

Altundış Mehmet, **“Hukuki Güvenlik ilkesi”**, Yasama Dergisi, Sayı: 10, 60-94, 2008.

Aral Vecdi, **“Hukuki Değer Olarak Adalet”**, HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 1, AFA Yayıncılık, 1995.

Armağan Ramazan, **“Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”**, Maliye Dergisi, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009.

Armağan Ramazan, **“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”** Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz- Aralık 2007.

Arslan Yavuz, **“5736 Sayılı Kanununla Getirilen Uzlaşma Konuları ve Özelde Motorlu Taşıtlar Vergisi Hakkında Uzlaşma”**, Vergi Dünyası, Sayı:320, 2008.

Bahar Cevdet Okan, **“Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”**, Vergi Dünyası, S:255, Kasım, 2002.

Batirel, Ömer Faruk **“Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”**, Vergi Dünyası, S. 230, Ekim 2000.

Başaran Murat, **“Mükelleflerin Sahip Olduğu Olanaklar 2: Yargısal Başvuru Olanakları”**, Vergi Sorunları, S:266, Kasım, 2010.

Başaran Funda, **“Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?”**, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.

Bayraklı Hasan Hüseyin, Hakkı Odabaş, **“Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”**, AKÜĞGBFD, C. 11, S. 1, Temmuz 2000.

Bellek İhsan Bahri, **“Sosyal Devlet ilkesi ve Anayasal Vergilendirme ilkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”**, Vergi Sorunları, yıl: 16, S. 105, Haziran 1997.

Bilir Faruk, **“Hükümet Sistemleri Tartışmaları Bağlamında Hükümet Sistemimiz ve Partili Cumhurbaşkanı”**, Yeni Türkiye - Başkanlık Sistemi Özel

Sayısı, Yeni Türkiye Stratejik Araştırma Merkezi Yayınları, S. 51, Y. 9, Ankara 2013.

Birsenoğul Hakan, **“Vergi Hukukunda Kıyas Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?”**, Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: VII, Sayı: 3-4, 157-169, 2003.

Budak Yılmaz, **“Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır?”**, Vergi Dünyası, Sayı:304, 2006..

Büyükkayalar Ali, **“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”**, Vergi Sorunları Dergisi, S: 2.

Çağan Nami, **“Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.

Çağan Nami,, **“Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri mali Yükümlülükler”**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 13, Eylül 1982.

Çağan Nami, **“Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”**, Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984.

Çavuş Adnan, **“Vergi Usul Kanununda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”**, Yaklaşım, Sayı:93, 2000.

Demirci Ünal, **“Vergi Hukukunda Uzlaşma-I”**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:436, 15 Mart, 2005.

Demir Ali, **“Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri”**, Vergi Dünyası, Sayı 88, Aralık 1988.

Demirci Azmi, **“Uzlaşma için öneriler”**, Vergi Dünyası, 315, 2007.

Doğan Battal, **“Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi”**, Vergi Sorunları, Sayı:137, 2000.

Doğrusöz Bumin, **“Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ve Hukuk”** Dünya, 2003.

Dönmez Recai, **“Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”**, Vergi Dünyası, S: 157Mayıs, 1994.

Ela Hatice ve Aykut (M) Kelecioğlu, **“Vergi Cezaları ve Uzlaşma”**, Vergi Sorunları Dergisi, (Ek) Haziran, 2000.

Dura Hakkı (İ), **“Uzlaşma Nedir?”**, Vergi Sorunları Dergisi, 253, 2009.

Ekmekçi İdil Su, **“John Locke ‘un Liberalizm Kuramı Üzerine”**, TBB Dergisi, Sayı:106, 2013.

Ergin Metin, “Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi”, Danıştay Dergisi, Yıl:14, Sayı: 54-55.

Erol Ahmet “**Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı**”, Yaklaşım, Sayı: 179, Kasım 2007.

Eroğlu Onur, “**Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik, ilkesi**”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 8, 2013.

Evren Çınar Can, “**Kabahatlerde Kanunilik İlkesi**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 967-1001, 2011.

Ferhatoğlu Emrah, Gizem Poyraz Ferhatoğlu, “**Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaştırma: Karşılaştırmalı Bir Analiz**”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 29 Sayı 342 Şubat 2010.

Feyzioğlu Bedi Necmeddin, “**Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)**”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. VII, S. 1-4, 1952.

Gerçek Adnan, Feride Bakar Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa,” **Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar**,” AÜHFD, 63 (1) 2014.

Gerçek Adnan, “**Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Gerger Güneş Çetin, “**Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi**”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:14 Sayı:2, Manisa, 2007.

Güçlü Süleyman, “**Hatalı Uzlaşmalar Hakkında**”. Vergi Sorunları Dergisi, 2007.

Güçlü Süleyman, “**Uzlaşmanın Amacı ve Cezada İndirimden Farkı**”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:229, 2007.

Gültekin Özkan, “**Yeni Türk Ceza Hukukunda Ön ödeme ve Uygulaması**”, Ceza Hukuku Dergisi, Yıl:2, Sayı:5, Aralık, 2007.

Güneş Gülşen, “**4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi**”, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul 2000.

Güneş Gülşen, “**Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında ‘Geriye Yürümelik İlkesi’ Yaklaşımına Eleştirel Bakış**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 42, Haziran 1996, s. 69; Nami Çağan, 1980.

Güneş Gülşen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

Gündüz Kemal, **“Verginin Anayasal Çerçevesi”**, Vergi Sorunları, yıl: 14, S. 78, Mart 1995, s. 106; ATAR Yavuz, Vergi Hukuku, Konya 2000.

Gürel Erdal, **“Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler”**, Vergi Sorunları Dergisi, S: 76, Ocak, 1995.

Güriz Adnan, **“Adalet Kavramının Belirsizliği”**, Adalet Kavramı, Ed. Adnan Güriz, İkinci Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara 2001.

Güriz Adnan, **“Adalet Kavramı”**, Anayasa Yargısı 7, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990.

Huber Ernst Rudolf **“Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”**, (Çev: Tuğrul Ansay), Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

H. V. Wiseman, **“Magna Carta Efsanesi”** (çev; Münci Kapani), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:21, Ankara, 1996.

Jones John Avery, **“Tax Law: Rules or Principles?”**, Fiscal Studies, Vol. 17, No. 3, 1996.

Kaneti Selim, **“Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”**, İMD, İstanbul 1989, C. XXXVI, S. 8.

Kaneti Selim, **“Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 123, Kasım 1991.

Karabağ Nuri, **“Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durumu İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı”**, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, II, Danıştay Başkanlığı, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1978.

Karakaş Eser, Elif Sonsuzoğlu, **“Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”**, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

Karakoç Yusuf, **“Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”**, Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996.

Karakoç Yusuf , **“Anayasal Vergilendirme İlkelerine Yönelik Bir Değerlendirme”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014).

Karakoç Yusuf, **”Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Karayaçın Yaşar, **“Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler)”, Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

Kapani Münci, **Kamu Hürriyetleri**, 7. Baskı (Tıpkı Basım), Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.

Keyman Selahattin, **“Tipiklik ve Ceza Hukuku”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 59-106, 1980.

Kıranoğlu Tülin, **“Vergi Adaleti”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003.

Kızılot Şükrü, **” Tarhiyat Öncesi Uzlaşma-2”**, Hürses, 17.02.1999.

Kızılot Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara,2003.

Kızılot Şükrü, **“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”**, Vergi Dünyası, Sayı:62, Ekim 1986.

Korkusuz Mehmet, **“Vergi sistemimizde uzlaşma müessesesi ve bugünkü durumu üzerine bir değerlendirme”**, [http://www.yaklasim . com/mevzuat/dergi/makaleler](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler)

Yaklaşım Dergisi, S.83,1998.

Kotay Fatih, **“Uzlaşma Müessesesi”**, Vergi Raporu, Eylül 2008, Sayı: 108.

Kumrulu Ahmet, **“Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”**, Danıştay Dergisi, Sayı: 72-73, Ankara, 1989.

Kumrulu Ahmet, **“Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, 1979.

Küçükkaya Mehmet, **“Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği”**, Kazancı Hukuk Dergisi, Sayı:55-56, 2009.

Kütükçü Mehmet, **“Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”**, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl 6, Sayı 11, Kasım 2014.

Mutluer Kamil, **“Vergi Usul Kanununda Yapılması Öngörülen Değişiklikler”**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, 50. Yıl Özel Sayısı, Ekim 1973.

Lang Joachim, **“Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”**, (Çev: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

Nas Adil, **“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi”**, Vergi Sorunları, Sayı:251, Ağustos 2009.

Organ İbrahim, **“Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”**, Vergi Sorunları Dergisi, S: 213, Haziran, 2006.

Oktay Cemil, **“Yargı Açısından Kuvvetler Ayrılığı ve Siyasal Kültür”**, Türkiye’de Politik Değişim ve Modernleşme, (Ed. Esin KALAYCIOĞLU, Ali Yaşar SARIBAY), Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ocak 2000.

Organ İbrahim, **“Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 213, 2006.

Oto Şenay, **“Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 95, 1996.

Ozansoy Ahmet, **“Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”**, Yaklaşım, sayı: 89, 2000.

Ökçesiz Hayrettin, **“Hukuk Devleti”**, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

Öktem Niyazi, **“Hukuk Felsefesi ve Anayasa Yargısı”**, Anayasa Yargısı 8, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991.

Özbalcı Yılmaz, **“Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”**, İktisat ve Maliye, Cilt: XXVIII, Sayı:1, 1981.

Öz Ersan, Fatih Akçay, **“Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geri Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 288, 160-174, 2012.

Özbakan Nil (A), **“Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”**, Vergi Dünyası, S. 202, Haziran 1998.

Özbudun Ergun, **“Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”**, Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs, Ankara, 1992.

Saban Nihal, **“Vergi Hukukunda ‘Ölçü Normlar Bloku’ Üzerine Bir Deneme”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 117, Haziran 1998.

Saban Nihal, “**Anayasa Hukuku Açısından Gelir vergisinde Aile Reisi Beyanı**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 2, S. 14, Şubat 1994.

Saban Nihal,, “**Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik**”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

Sarıkaya İrfan, “**Yeni Uzlaşma Müessesinin Uygulama Sorunları**” Vergi Dünyası, Sayı:208, 1998.

Serim Nilgün, “**Türkiye’de ve ABD’de uzlaşma sistemi**”. Vergi Sorunları Dergisi, 214, 2006.

Seviğ Veysi, “**Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 30, Haziran 1995.

Şahin Tayfun, “**6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**”, E-Yaklaşım Yayınları, S: 213, Eylül 2010.

Şahinok Aynur, “**Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 2. Bası, 1987.

Şanver Salih, “**Vergi Ödevi**”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul, 1982.

Savacı Sabahattin, (205 Sayılı Kanun görüşme sırasında), Millet Tutanak Dergisi, Cilt:12.

Şengöz Yunus, “**Vergi Hukukunda Uzlaşma Sonuçları**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 125, 2003.

Talas Cahit, “**Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi**”, İnsan Hakları Yıllığı, Yıl: 3-4, 1981-1982.

Tanrıkulu Lütfi, “**Uzlaşma, Kamu Davası Açılmasını Gerektiren Kaçakçılık Suçlarını Ortadan Kaldırır mı?**” Vergi Dünyası, S. 148, 1993.

Taş Metin, “**Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi**”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

Taşdelen Aziz, “**Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:59, 2010.

Taylar Yıldırım, “**Anayasa mahkemesi Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik ilkesi**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:307, 196-214., 2007.

Tavşancı Aykut, “**Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi Ve 1982 Anayasası**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 306, Şubat, 2007.

Tosuner Mehmet, “Kurumlar Vergisinin Hukuki Yapısı ve Özellik Gösteren Uygulamalar”, Akademik Araştırmalar Dergisi, İzmir, 1998.

Tosuner Mehmet, “**Peşin Ödeme (Dâhili Tevkifat) Sistemi**”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 9, Mayıs-Haziran 1987.

Tosuner Mehmet, “**Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994.

Tuncer Selahattin, “**5736 sayılı Yeni Uzlaşma Yasasına Genel Bir Bakış**”, Yaklaşım, Sayı: 184 2008; Hakan Üzeltürk, tarihli Dünya Gazetesi makalesi, 2008. (26.02.2019).

Tunç Ömer, “ABD’de Vergi İncelemesi”, Maliye Yazıları, Sayı: 17-18, Mart-Haziran 1989.

Turan Hayrettin, “**4369 Sayılı Yasayla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler**”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 131, 1999.

Türkkot Mustafa, “**Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler**”, Vergi Sorunları, Nisan, S: 199, 2005.

Savcı Bahri, “**Siyasi İktidarı Hukukla Bağlama Çabasının Geçirdiği Seyir**”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: XII/1957/4.

Pehlivan Yafes, “**Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları**”, E-Yaklaşım Yayınları, Temmuz, 2005, S: 151.

Ufuk Tahir (M), “**Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları**”, Yaklaşım, Sayı: 104, Yıl: 9, Ağustos, 2001.

Ufuk Tahir (M), “**Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Maliye ve Sigorta Yorumları**”, Sayı:380, 15 Kasım, 2002.

Uluatam Özhan, “**Enflasyon ve Vergileme**”, 6. Maliye Sempozyumu, Lara - Antalya, 21-23 Mayıs 1990.

Uyar Mustafa, (205 Sayılı Kanun görüşme sırasında), Millet Tutanak Dergisi, Cilt:12.

Vanistendael Frans, “**Legal Framework for Taxation**”, Tax Law Design and Drafting, (Ed. Victor Thuronyi), Volume 1, Chapter 2, International Monetary Fund, 1996.

Yaltı Soydan Billur, “**Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle**

Okumak”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

Yereli Ahmet Burçin, Meriç Metin, **“Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”**, Maliye Yazıları, S. 35, Nisan-Haziran 1992.

Yılmaz Elif, **“Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, sayı: 1-2,2009.

Yüksekal Metin, **“4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi”**, Vergi Sorunları Dergisi, S:121, Ekim, 1998.

TEZLER

Arıkan Zeynep, **Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994.

Aslan Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, İzmir, 2008.

Dileyici Dilek, **Artan Oranlı Vergiler - Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 2003.

Duyar Mehmet, **Kuvvetler Ayrılığı-Siyasal İstikrar İlişkisi**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya Üniversitesi, Sakarya,2011.

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

Nas Adil, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**. Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

Kalaycı Tülün, **Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Denizli 2013.

Savaş Abdullah, **İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. Maliye Tezli Yüksek Lisans, Eskişehir 2008.

Sonsuzoğlu Elif, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1997.

Usta Burcu, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir,2009.

Vardal Burcu (Z), **Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2009.

Diğer Kaynaklar

Ak Bülent, **“Geçici Vergide Uzlaşma Var Mı?”** Yaklaşım, (Çevrimiçi) <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> , 19.02.2019.

Ak Bülent, Kısmi Uzlaşma Olanığı Kısmen Kaldırıldı, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999061679.htm#son> ,Erişim Tarihi (10.12.2018).

Aslıpek Süleyman, **Pişmanlık Ve Islah Müessesesi Ve Uygulamada Özellik Arzeden Durumlar**, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/68> , Erişim Tarihi (21.12.2018).

Baykara Bekir, **Belediye Vergi Gelirlerinin Tarh Usulü**, http://www.baykaraymm.com/makale/Belediye_Vergi_Gelirlerinin_Tarh_Usulü , Erişim Tarihi (15.12.2018).

BATIR Dilek, **“Vergileme Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi”**, <http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/vrg.sistemi.doc> (20.12.2018).

Candan Turgut, **“Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü(Vergi Uyuşmazlıkları,İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)”**, http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc , Erişim Tarihi (20.12.2018).

Candan Turgut, **“Uzlaşma V”**, Maliye Postası, Sayı 275.

Demir Onur, **“Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”**, , Erişim Tarihi (30.11.2018).

Doğrusöz Bumin, **“Uzlaşma Kanunu’nun Düşündürdükleri”**, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HB_KOD ,25.02.2008.

Devlet Planlama Teşkilatı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

Dönmez Recai, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşım”, (Çevrimiçi) <http://home-anadolu-edu-tr> , Erişim Tarihi (03.12.2018).

Ekinci Abdullah, “Vergi Usul Kanunu ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Çerçevesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci_smmm_tarhiyat%20oncesi%20uzlasma.htm Erişim Tarihi (03.12.2018).

Erol Ahmet, “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001082717.htm>, (Erişim:01.03.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Kasım 2006., www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf , Erişim Tarihi (04.12.2018).

GİB, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:22, 1. Basım, Ekim 2007, s.9. www.gib.gov.tr , (Erişim: 31.03.2018).

Kılınç Kanber, “Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları”, <http://www.kanberkilinc.com.tr/vergi-uyusmazliklari-ve-cozum-yollari.htm> , Erişim Tarihi (19.02.2019)

Rakıcı Cemil, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 276, Temmuz 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID= 3409> (Erişim:29.01.2019)

Saraçoğlu Fatih, “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılabilir mi?”, <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf>; 18.3.2004.

Saygılı N. ,”Vergi yönetimi açısından vergi yargısına bakış”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyum, Ankara, 11 Mayıs, 217. <http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/2012.pdf>, 2012, Erişim Tarihi: (17.02.2019).

Seviğ Veysi “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&id=30625&query=UZLAŞMA> , (Erişim:29.01.2019).

Seviğ Veysi, “Anayasa Yargısının Vergiye Bakış Açısı”, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD , (18.04.2008).

Seviğ Veysi, “Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği”, Dünya, 29.8.2003 (Çevrimiçi) <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Eneyelapedid&lop=conted&td> , (19.02.2019).

TÖUY,
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-11.htm>
(Erişim:29.01.2019)

Ekim-2011,

Üzeltürk Hakan, “**Vergilerde Uzlaşma**” (Çevrimiçi)
<[http:// www.muhasibetr.com/ulusalbasin/](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/) yazdır. [php?haber-id](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber-id)>,
(19.02.2019)

Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Kasım 2006, s.13, www.muhasibenet.net/07_uzlasma.pdf , Erişim Tarihi (31.12.2018).

Yerlikaya Gökhan Kürşat, “**Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması**”, www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm; 15.1.2007.

www.gelirler.gov.tr (vergi istatistikleri).

Danıştay 4. D., 11.1.1996 tarih ve E: 1994/4274 ve K: 1996/97 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid> , (31.12.2018)., Danıştay 4. D., 22.6.1988 tarih .

E: 1998/93 ve K: 1998/2768 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid> , (31.12.2018).

Anayasa Mahkemesi'nin 14.05.1997 tarih E: 1996/75 ve K: 1997/50 Sayılı Kararı (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/İPTALİTİRAZ/K1997/K1997.50htm> , (31.01.2019).

<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=104593,00.html>
(03.03.2019).

RG: 20.12.2003 Tarih ve 26029 sayılı Anayasa Mahkemesinin 07.10.2003 Tarih, E: 2003/73, K: 2003/86 Karar.

Kırman Ahmet, Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Yasallığı İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu İle Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 230, 2002, s.4.

Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu 2007 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, Mart 2008, s.40.

27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Kanunu

04.03.2008 tarih ve 26806 sayılı 5736 sayılı Kanunun uygulanmasına yönelik çıkarılan 1 seri nolu Genel Tebliği

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, (Erişim)
<http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>
(01.03.2019).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2013) “Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi”, TKYD Yayınları

