

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Hazırlayan : Şener İŞBİLİR
Danışman : Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin
Maliye Anabilim Dalı için öngördüğü
YÜKSEK LİSANS TEZİ
olarak hazırlanmıştır.

Edirne
Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül, 2008

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Şener İŞBİLİR tarafından hazırlanan bu çalışma 24.09.2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Başkan Yrd. Doç. Dr. Özlem ÖZKIVRAK

Üye Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI (Danışman)

Üye Yrd. Doç. Dr. Muzaffer ÖZSOY

T.C YÜKSEKÖĞRETİM KURULU TEZ MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

Referans No **322269**
Yazar Adı / Soyadı Şener İşbilir
Uyruğu / T.C.Kimlik No T.C. 42646078142
Telefon / Cep Telefonu / e- 05063516688 05337792023 bilsener@hotmail.com
Posta
Tezin Dili Türkçe
Tezin Özgün Adı Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları
Tezin Tercümesi Tax Conflicts and Administrative Resolution Ways in Turkey
Konu Başlıkları Maliye
Üniversite Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm Maliye Bölümü
Tez Türü Yüksek Lisans
Yılı 2008
Sayfa - - - 140
Tez Danışmanları Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI
Dizin Terimleri Vergi uyuşmazlıkları=Tax conflicts
Önerilen Dizin Terimleri
Kısıtlama / Kısıt Süresi Var 3 Yıl

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının 12.10.2011 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra (a) maddesindeki koşulların geçerli olacağını kabul ve beyan ederim. (Erteleme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

13.10.2008

İmza:.....

Yazdır

Tez Adı : Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları

Yazar Adı : Şener İŞBİLİR

ÖZET

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

Vergi uyuşmazlığında, idare ile mükellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenilmesi veya da az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır. İdare, vergiyi almak, karşı taraf ise ödememek ya da daha az miktarda ödemek istemektedir. İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların uzun sürmesi her iki tarafında zararınadır. Bu durumda idare vergi alacağını zamanında tahsil edemezken, mükellef de para ve zaman kaybetmektedir.

“Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları” konulu tez çalışmamın Birinci bölümünde, uyuşmazlık kavramı, vergi uyuşmazlığı ve vergilendirme işlemleri ile ilgili uyuşmazlığa neden olan etkenler incelenecektir.

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

Thesis Name : Tax Conflicts and Administrative Resolution Ways in Turkey

Author Name : Şener İŞBİLİR

ABSTRACT

Tax conflicts are generally arisen by taxation cause, obligation, imposition, notification, accrue, punishment and collection transactions or applications related with these ones. In these conflicts, there are 2 parties. One is the tax administration being tax claimant and the other is the tax payer being tax debtor or tax responsible or punishment payer alike participant, encourager, assistant etc.

In tax conflicts, the issues which tax administration and tax payer or responsible face are generally arisen by claiming tax and either not paying it or asking to pay it less. The administration asks to collect the tax and the other party asks not to pay it or to pay with less amounts. Taking a long time of the conflicts in between the administration and tax payer is at the expense both parties. In this case, the administration will not collect the tax lien in due time and the tax payer will lose money and time.

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

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

İÇİNDEKİLER	Sayfa No
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
TABLOLAR LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1
a. Problem.....	2
b. Amaç.....	2
c. Önem.....	3
d. Sınırlılıklar.....	3
e. Tanımlar.....	3

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN KAVRAMLAR VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

1.1. Vergilendirmeye İlişkin Bazı Temel Kavramlar.....	5
1.1.1. Verginin Konusu.....	5
1.1.2. Verginin Alacaklısı.....	6
1.1.3. Verginin Mükellefi.....	6
1.1.4. Verginin Sorumlusu.....	8
1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay	8
1.1.6. Muafiyet ve İstisna.....	9
1.1.7. Vergi Matrahı.....	10
1.1.8. Verginin Tarifesi.....	10
1.1.9. Verginin Tarhı.....	11
1.1.9.1. Beyannameye Dayanan Tarh.....	11
1.1.9.2. İkmalen Vergi Tarhı.....	12
1.1.9.3. Re'sen Vergi Tarhı.....	13
1.1.9.4. Verginin İdarece Tarhı.....	14
1.1.9.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh.....	14
1.1.10. Verginin Tebliği	15
1.1.10.1 Posta İle Tebliğ	15

1.1.10.2. Memur Aracılığıyla Tebliğ.....	15
1.1.10.3. Daire ve Komisyonda Tebliğ.....	16
1.1.10.4. İlan Yoluyla Tebliğ.....	16
1.1.10.5. Hatalı Tebliğler.....	16
1.1.10.6. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler.....	17
1.1.11. Verginin Tahakkuku.....	17
1.1.11.1. Beyan Üzerinden Tarh Edilen Vergilerde.....	18
1.1.11.2. İkmalen ve Re'sen Tarhiyatta.....	18
1.1.11.3. İdarece Tarhiyatta.....	18
1.1.11.4. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde.....	19
1.1.12. Verginin Tahsili.....	19
1.2. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergilendirme İşlemleri İle Uyuşmazlığa Neden Olan Unsurlar	20
1.2.1. Vergi Uyuşmazlığı.....	21
1.2.2. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler.....	22
1.2.2.1 Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	22
1.2.2.1.1 Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	23
1.2.2.1.2 Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	24
1.2.2.2. Vergi İncelemeleri.....	24
1.2.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	25
1.2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı.....	26
1.2.2.5. Verginin Ödenmemesi.....	27
1.2.2.6. Diğer Nedenler	27
1.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yerleri.....	27
1.2.3.1. Vergi İdaresi , Vergi İdaresinin Yapısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi.....	28
1.2.3.1.1. Vergi İdaresi.....	28
1.2.3.1.2. Vergi İdaresinin Yapısı.....	29
1.2.3.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi.....	29

1.2.3.2. Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	30
1.2.3.2.1. Vergi Yargısı ve Organları.....	31
1.2.3.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü	31

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat.....	35
2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri.....	36
2.1.1.1. Hesap Hataları.....	36
2.1.1.1.1. Matrah Hataları.....	36
2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar.....	37
2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	37
2.1.1.2. Vergilendirme Hataları.....	37
2.1.1.2.1 Mükellefin Şahsında Hata.....	38
2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata.....	38
2.1.1.2.3. Konuda Hata.....	39
2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	39
2.1.2. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Olanlar.....	40
2.1.2.1. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması.....	40
2.1.2.2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Olanlar.....	40
2.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltmesi.....	41
2.1.3.1. Re'sen Düzeltme.....	41
2.1.3.2. Talep Üzerine Düzeltme.....	42
2.1.3.2.1. Düzeltme İsteme Hakkı Olanlar.....	42
2.1.3.2.2. Düzeltme İsteminin Yapılışı.....	42
2.1.3.2.3. Düzeltme İsteminde Süre.....	43
2.1.3.2.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi.....	43
2.1.4. Düzeltmenin Kapsamı.....	45
2.1.5. Düzeltmede Zamanaşımı.....	46
2.1.6. Düzeltmenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları.....	47

2.2. Pişmanlık ve Islah Hükümleri.....	47
2.2.1. Konuya İlişkin Yasal Düzenleme.....	48
2.2.2. Pişmanlık ve Islahın Kapsamı.....	49
2.2.2.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler.....	49
2.2.2.2. Pişmanlık Kapsamına Giren Suçlar ve Cezalar.....	50
2.2.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanacak Olanlar ve Yararlanma Koşulları.....	51
2.2.4. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulü İçin Aranılan Şartlar.....	52
2.2.4.1. Haber Verme Tarihinden Önce Üçüncü Bir Şahıs Tarafından İhbarda Bulunulmamış Olması.....	53
2.2.4.2. Haber Verme Tarihinden Önce Mükellef Nezdinde Yetkili Memurlar Tarafından Herhangi Bir Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması.....	53
2.2.4.3. Haber Verme Tarihinden Önce Olay Takdir Komisyonuna İntikal Ettirilmemiş Olması.....	54
2.2.4.4. Haber Verme Tarihinden Önce Kaçakçılık Halinin Tespiti Yapılmamış Olması.....	54
2.2.5. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi.....	55
2.2.6. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulünden Sonra Uyulması Gereken Şartlar.....	55
2.2.6.1. Hiç Verilmeyen Beyannamenin 15 Gün İçinde Verilmesi.....	55
2.2.6.2. Eksik veya Yanlış Beyanın 15 Gün İçinde Tamamlanması veya Düzeltilmesi.....	56
2.2.6.3. Ödeme Süresi Geçen Vergilerin Pişmanlık Zammı İle Birlikte Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçinde Ödenmesi.....	56
2.2.7. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi.....	56
2.2.8. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasının Mükellefler ve İdare Açısından Sonuçları.....	57
2.2.9. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Usulsüzlük Cezaları.....	58
2.2.10. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellik Arzeden Durumlar.....	59
2.2.10.1. Pişmanlık Talebi İle Verilen Beyannamelerde Zarar Beyan Edilmesi veya Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması.....	59
2.2.10.2. Pişmanlıkla Verilen Beynamede Asıl Vergiye Bağlı ödenecek Bir Verginin Bulunması.....	60

2.2.10.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Pişmanlık.....	60
2.2.10.4. Zirai Kazançların Beyanında Pişmanlık.....	61
2.2.10.5. Haksız Yere Vergi İadesi Alınmasında Pişmanlık.....	62
2.3. Cezalarda İndirme (Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme).....	62
2.3.1. Ceza İndiriminin Kapsamı ve Ceza İndiriminden Yararlananlar.....	63
2.3.1.1. Ceza İndiriminin Kapsamı.....	63
2.3.1.2. Ceza İndiriminden Yararlananlar.....	63
2.3.2. Ceza İndiriminin Şartları.....	64
2.3.2.1. Vergi Aşlı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması.....	64
2.3.2.2. Dava Açma Süresi İçinde İndirimli Ödeme Talebinde Bulunulması.....	64
2.3.2.3. Belirtilen Süre İçinde Vergi Aşlı İle Cezanın İndirim Yapıldıktan Sonraki Kalan Kısmının ödenmesi.....	65
2.3.3. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı.....	66
2.3.4. İndirimli Ödemenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları.....	67
2.4. Uzlaşma Müessesesi.....	68
2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	70
2.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebini Gerektiren Sebepler.....	71
2.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı.....	72
2.4.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Vergiler.....	72
2.4.1.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Cezalar.....	73
2.4.1.2.2.1. Vergi Ziyayına Bağlı Cezalar.....	73
2.4.1.2.2.2. Usulsüzlük Cezaları.....	74
2.4.1.2.2.3. Özel Usulsüzlük Cezaları.....	74
2.4.1.2.3 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	74
2.4.1.2.3.1.Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	74
2.4.1.2.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu.....	74
2.4.1.2.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu.....	75
2.4.1.2.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu.....	75

2.4.1.2.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu.....	75
2.4.1.2.3.1.5 Merkezi Uzlaşma Komisyonu.....	75
2.4.1.2.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi.....	76
2.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yöntemi.....	82
2.4.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar.....	83
2.4.1.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılacak Makam, Uzlaşma Talebinin Şekli ve Süresi.....	83
2.4.1.3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve Uzlaşma Görüşmeleri.....	84
2.4.1.3.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sağlanması ve Sonuçları.....	85
2.4.1.3.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Sonuçları.....	86
2.4.1.3.3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Sonuçları.....	87
2.4.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirilmesi..	87
2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	89
2.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı.....	90
2.4.2.1.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Vergiler.....	91
2.4.2.1.2. Tarhiyat öncesi Uzlaşmaya Konu Cezalar.....	91
2.4.2.1.2.1. Vergi Ziyana Bağlı Cezalar.....	92
2.4.2.1.2.2. Usulsüzlük Cezaları.....	92
2.4.2.1.2.3. Özel Usulsüzlük Cezaları.....	92
2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yöntemi.....	96
2.4.2.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi.....	96
2.4.2.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet ve Davete Uyulmaması.....	97
2.4.2.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve Uzlaşma Görüşmeleri.....	98

2.4.2.2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	
Sağlanması ve Sonuçları.....	98
2.4.2.2.3.1.1. Tam Uzlaşma.....	98
2.4.2.2.3.1.2. Kısmi Uzlaşma.....	99
2.4.2.2.3.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya	
Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Sonuçları.....	99
2.4.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi...	100
2.4.3. Uzlaşmanın Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları.....	101
2.4.3.1. Mükellef Açısından Sonuçları.....	102
2.4.3.1. Vergi İdaresi Açısından Sonuçları.....	102
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	103
KAYNAKÇA.....	108
EKLER.....	112

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa No****Şekil 1** : Mükellefin Muafiyet ve İstisna Durumları.....9**Şekil 2** : Vergi Yargılama Süreci.....32

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1 : Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	76
Tablo 2 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Limitleri.....	77
Tablo 3 : Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Limitleri.....	77
Tablo 4 : Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Limitleri....	78
Tablo 5 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu Limiti.....	78
Tablo 6 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları Limiti.....	79
Tablo 7 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Limitler.....	80
Tablo 8 : Dosya Sayısı ve Tutar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Faaliyetleri	88
Tablo 9 : Dosya Sayısı ve Tutar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Faaliyetleri.....	101

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
An.	: Anayasa
Bkz	: Bakınız
Dn.	: Danıştay
G.İ.B.	: Gelir İdaresi Başkanlığı
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
Md	: Madde
RG	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayfa
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
Vd	: Ve diğerleri
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİV	: Veraset İntikal Vergisi
VİVK.	: Veraset İntikal Vergisi Kanunu
V.U.K	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin sağladığı gelirler içinde büyük bir yer tutan vergi, mutlak olmayıp, tarihi ve sosyal bir olaydır. Bu olay yer ve zamana bağlı olarak ekonomik ve sosyal yapıdaki değişikliklere göre sürekli olarak çok farklı anlamlar kazanmıştır.

Vergilendirme işlemlerinde; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri esnasında, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi ve diğer nedenlerle çeşitli uyuşmazlıklar yaşanmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları genellikle, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda iki taraf vardır. Biri vergi alacaklısı durumunda olan vergi idaresi, diğeri de vergi borçlusunu durumunda olan mükellef ya da vergi sorumlusu veya iştirakçi, teşvikçi, yardımcı vs. gibi ceza muhatabıdır.

Vergi uyuşmazlığında, idare ile mükellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenilmesi veya daha az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır. İdare, vergiyi almak, karşı taraf ise ödememek ya da daha az miktarda ödemek istemektedir. Böyle bir durumda tarafların önünde iki yol bulunmaktadır. Bunlardan birincisi uyuşmazlığı idari aşamada çözümlenmek, diğeri ise yargı yoluna başvurmaktır. Birincisinde eğer ortada vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması durumu söz konusu ise, yapılan hata, düzeltme yoluyla giderilmeye çalışılmaktadır. Bunun dışındaki durumlarda ise, mükellefler ödemeleri istenilen vergi ve cezaları hiç değilse kısmen ödemeye yanaşarak uyuşmazlığı idari aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır.

İkinci yol ise; uyuşmazlığın dava konusu yapılmasıdır. Uyuşmazlığın davalar açısından ayrı ayrı maliyetleri vardır. Mükellefler, davayı kaybetmeleri durumunda vergi aslı ile cezanın tamamını üstelik de gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalmaktadır. İdare ise, özellikle mükellefin haklı çıkarak davayı kazandığı durumlarda almak istediği vergi ile cezanın tamamı üzerindeki talebinden vazgeçmekte üstelik

emek ve zaman kaybı bir yana bir de dava giderlerini karşı tarafınki ile birlikte karşılama durumunda kalmaktadır.

Görüldüğü gibi uyuşmazlığın dava konusu yapılmasının taraflar açısından ayrı bir maliyeti ve riski vardır. Buna karşılık uyuşmazlığı sona erdirme gibi yararı da vardır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini, hem idare hem de taraflar yönünden karşılıklı anlaşma zemini içinde sonuçlandırılması nedeniyle daha üstün ve arzulanan bir çözüm yöntemi olarak değerlendirmek gerekir.

Çalışmamızın amacı Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini ve idari çözüm yollarını ortaya koyabilmektir. Bu amaç doğrultusunda birinci bölümde vergilendirmeye ilişkin bazı temel kavramlar ve vergi uyuşmazlığı, ikinci bölümde ise, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları ele alınacaktır.

a. Problem

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok, husus değişik nedenlerle gündeme gelmektedir. Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek sık sık değişmelere yol açmakta, uygulanmasında güçlükler yaratmaktadır. Bu durumdan etkilenenler sadece yükümlüler değildir. Vergi memurlarının da uygulamada birçok hatalar yaptıkları bir gerçektir. Vergilerin yükümlüler açısından bir ‘kölfe’ olarak algılanması sonucu; birçok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır.

Bu nedenlerden dolayı, yükümlüler ile vergi yönetimi arasında bazı uyuşmazlıklar çıkmaktadır.

b. Amaç

Bu araştırmada; vergi uyuşmazlığı çözüm yollarından olan idari çözüm yolları incelenecektir.

1. Vergilemeye ilişkin bazı temel kavramlar nelerdir?
2. Vergi uyuşmazlığı kavramı nedir?
3. Vergilendirme işlemleri ve uyuşmazlığa neden olan unsurlar nelerdir?
4. Vergi uyuşmazlıkları çözüm yolları nelerdir?
5. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yolları nelerdir?

c. Önem

Türkiye’de mükellef adına vergi cezası kesilen kişiler ile vergi dairesi arasında uyuşmayı sağlamak yargı yolları ile uzun süren ve zahmetli bir yöntemdir. Diğer yandan uyuşmazlıkların kısa zamanda vergi dairesi ile mükellef arasında çözüme ulaşılan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının incelenmesi.

d. Sınırlılıklar

Vergi uyuşmazlıklarındaki idari çözüm yolları ve analizi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

e. Tanımlar

Vergi uyuşmazlıkları: Mükellefler ve adına vergi cezası kesilen kişiler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ve verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin ödev, sorumluluk, mecburiyet ve uygulamalarına veya ceza işlemlerine ilişkin anlaşmazlıklar.

İdari Çözüm Yolları :Vergi hukukumuzda uyuşmazlıkların idare aşamasında çözüme kavuşturulmasında, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma yolları kabul edilmiştir.

İdare : Vergi idaresi yerine kullanılmış olup; “vergi idaresi mükellef tespit eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire” şeklinde V.U.K. 4. Maddesinde tanımlanmıştır.

Vergi : Vergi kavramı konusunda gerek eski gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp aksine verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet anlayışına göre değişmektedir.

Rasyonalist ferdiyetçi devlet görüşüne dayanan istifade teorisi taraftarlarına göre vergi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir bedel olduğu halde, modern mali anlayışa daha yakın olan organik kolektivist devlet görüşüne dayanan iktidar teorisine göre vergi devlet görevlerinin yerine getirilmesi için fertlerin kamu hizmetlerinden yararlanma olanakları ve ölçüsü dikkate alınmaksızın ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak devletçe saptanan kayıtsız şartsız zorunlu ödemeler olarak kabul edilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

1.1. Vergilendirmeye İlişkin Bazı Temel Kavramlar

Aşağıda vergilendirmeye ilişkin temel kavramlar; verginin konusu, verginin alacaklısı, verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisna, vergi matrahı, verginin tarifesi, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsili ile ilgili konular açıklanacaktır.

1.1.1. Verginin Konusu

Genel olarak vergi kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin, vergileme yetkisine dayanarak ve tek taraflı olarak, kişilerin gelir ve servetlerinden, cebren aldığı ekonomik değer olarak ifade edilmektedir.

Verginin konusu ise, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır. Vergi hangi fiili veya hukuki durum üzerine konuluyorsa genellikle o adla anılır. Örneğin, gelir üzerinden alınan vergiye gelir, emlak üzerinden alınan vergiye emlak vergisi adı verilmiştir¹.

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Diğer bir deyişle vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar vergi konusunu oluşturmaktadır².

Verginin konusu üzerine vergi konulan ve doğrudan doğruya veya dolayısıyla verginin kaynağını teşkil eden iktisadi unsurdur. Diğer bir ifadeyle, “vergi ne üzerinden alınıyorsa o şey verginin konusudur.” Bu bir mal veya eşya, bir hizmet, bir gelir, bir sermaye bir ticari ve hukuki işlem, ekonomik değer, üretim ve tüketim olabilir. Nelerin vergi konusunu oluşturacağını önceden tespit etmeye imkan bulunmamaktadır. Ancak, vergi koyan yasanın hükmü hangi iktisadi unsurun, vergiyi doğuran olayla

¹ Şükrü Kızılot vd, (2007): *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: s.73.

² Sadık Kırbaş, (2006): *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, Ankara: s.79.

irtibatlanacağına açıklık getirmektedir. Şöyle ki; kanun koyucu o ana kadar üzerine vergi konulmamış olan bir iktisadi unsurdan vergi alınmasına karar verebilir. Böylece; üzerinden vergi alınan o iktisadi unsur verginin konusunu teşkil eder. Her vergi kanunu ilk maddelerinde verginin konusunu açık bir şekilde belirtmeye çalışır.

Vergi kanunla salınır ve alınır. Verginin konusu da kanun koyucu tarafından tespit edilmektedir. Kanuna dayanmayan hiçbir vergi alınamaz. Ayrıca vergilemede kıyas yoluyla vergi alınması mümkün değildir. Kanun koyucu vergi kanunlarını çıkarırken ülkenin iktisadi ve sosyal gerçeklerine uygun davranmak zorundadır. Aksi halde ülkede bir takım sosyal dengesizlik ve bunalımların ortaya çıkmasına neden olur³.

1.1.2. Verginin Alacaklısı

Vergi alacaklısı vergilendirme yetkisine sahip olandır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.

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

1.1.3. Verginin Mükellefi

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

³ Şerafettin Aksoy, (1998): *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul: s.194 - 195.

⁴ Kırbaş, a.g.e., s.57.

Verginin mükellefi :

- Gerçek kişiler olabilir. Örneğin gelir vergisi mükellefleri
- Tüzel kişiler olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olarak öngörülen sermaye şirketleri
- Tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıkları gibi.

Buna karşılık, GVK ve KVK'da açıkça öngörülmediği için bir adi ortaklık veya bir banka şubesi gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadır. Bunların yerine, bu vergiler açısından mükellefiyet, adi şirketin ortakları ve banka şubesinin bağlı olduğu sermaye şirketi açısından söz konusu olmaktadır⁵.

Vergi mükellefi verginin temel esaslarından biridir. Vergi mükellefinin kim olduğunu ilgili kanun gösterir. Vergi kanunları incelendiğinde mükellefin genellikle konudan sonra ya da konu ile birlikte gösterildiği görülmektedir. Örneğin, gelir vergisi mükellefleri, gerçek kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, tüzel kişiler; damga vergisi mükellefleri, vergiye tabi kağıtları imza eden veya o kağıdın doğuracağı hukuki sonuçlardan yaralanan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Kendisine vergi borcu yüklenen ve vergi kanunlarında hükme bağlanan ödevleri yerine getiren kişi bu durumda kanuni mükelleftir⁶.

Mükellefiyet esas itibariyle şahsidir, mukavele ile başkasına devredilemez. Aynı zamanda mükellefiyet için kanuni ehliyet şart değildir. Hükmi şahısların (tüzel kişilerin), küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde, bunların yerine getirmesi gereken görevler, müdürler kanuni mümessiller, veli, vasi ve kayyumlar tarafından yerine getirilir. Kanuni mükellefin ölümü halinde ise, mükelleflere düşen ödevlerin, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yerine getirilmesi icap eder⁷.

⁵ Nurettin Bilici,(2008): *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara:, s.51-52.

⁶ Mehmet Arslan, (2005): *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: s. 53-54.

⁷ Aksoy, *Kamu Maliyesi* , s.198.

1.1.4. Verginin Sorumlusu

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

Vergi sorumlusu, asıl vergi mükellefi yerine vergi kesme, defter tutma, fiş, fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür⁸.

Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme ödevini ele almıştır. Halbuki vergi sorumlusunun Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddelerinde ve diğer vergi kanunlarında belirtilen bordro düzenleme, defter tutma, muhtasar beyanname verme gibi bir takım usule ilişkin ve şekle bağlı ödevleri bulunmaktadır. Bazı durumlarda mükellefin yerini almaktadır. Bu nedenle VUK'un 8/4 maddesinde “bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir” denilmektedir⁹.

1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Usul Kanunumuzda vergiyi doğuran olay konusunda şöyle bir hüküm yer almaktadır: “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” (VUK. Md. 19/1).

Vergiyi doğuran olayın ne olduğu üzerinde genellikle birleşildiği halde, bu olayın sonuçları konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Genellikle kabul edilen ve Vergi Usul Kanunumuzda benimsenen görüşe göre, mükellef için, vergi borcu, devlet için de vergi alacağı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğacaktır. Vergi dairesinin yaptığı işlemler daha önce maddi olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlanmasıdır. Vergi dairesi alacağın tahsil edilebilmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerine girişmektedir¹⁰.

⁸ Bilici, a.g.e., s.52-53.

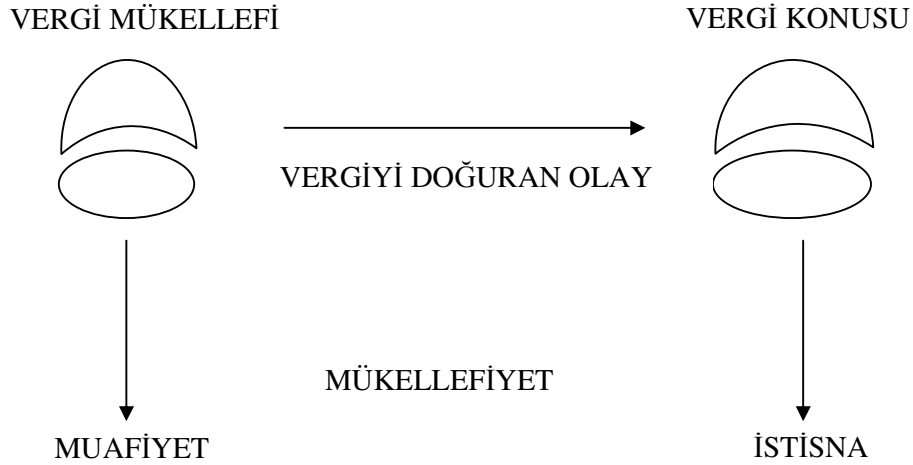
⁹ Arslan, a.g.e., s.55.

¹⁰ Kırbaş, a.g.e., s.81- 83.

1.1.6. Muafiyet ve İstisna

Vergi kanunlarına göre, vergi mükellefi olan bazı kimseler veya kişi grupları, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmaktadır. Bazen da, verginin konusunu oluşturan muayyen bir miktar, belirli şartlar altında vergilendirilmektedir. İşte belirli şartlara sahip vergi mükelleflerinin vergi dışı bırakılmasına yani subjektif mükellefiyetteki tahditlere (daraltma) muafiyet, objektif mükellefiyetteki yani verginin konusundaki tahditlere (daraltmalara) ise istisna denilmektedir. O halde, muafiyette gerçek ve tüzel kişilerin subjektif durumları, istisnada ise vergi konularını objektif durumları dikkate alınmaktadır¹¹.

Muafiyet, aslında vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır. İstisna ise, aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesi halidir¹².



Şekil 1 : Mükellefin muafiyet ve istisna durumları

Görüldüğü gibi muafiyet vergi mükellefi, istisna vergi konusu için kullanılmaktadır.

¹¹ Akif Erginay, (1982) : *Kamu Maliyesi*, Çağ Matbaası, Ankara: s.44.

¹² Kırbaş, a.g.e., s.86.

1.1.7 Vergi Matrahı

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için önce, kanundaki usule göre, matrah belirlenir. Daha sonra, bu matraha vergi oranı (vergi tarifesi veya birim vergi miktarı) uygulanarak vergi borcu bulunur¹³. Vergi konusu, üzerinden vergi alınan bir iktisadi unsur olduğu halde, vergi matrahı; vergi konusunun değeri ya da miktarıdır. İşte bu değer ya da miktar üzerinden vergi hesaplanacaktır. Örneğin bir mükellefin vergiye tabi 500 YTL tutarında geliri var ise; gelir vergisinin konusunu oluşturan bu gelirin tutarı olan 500 YTL vergi matrahını ifade etmektedir. Keza, bir kişinin 280.000 YTL değerinde bir binası var ise; bina vergisinin konusunu, değeri olan 280.000 YTL vergi matrahını oluşturacaktır. Bazı durumlarda verginin konusu ile verginin matrahı aynı olabilmektedir. Özellikle baş vergilerinde karşılaşılan bu durum, vergi konusu ve matrahının kişinin varlığı olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi matrahının “değer” olabileceği gibi “miktar” da olabileceği görülmektedir. Kumaşın metresi, havagazının metreküpü, tuzun ağırlığı gibi miktarı belirten ölçüler dikkate alınmak suretiyle vergi uygulanabilir ya da söz konusu iktisadi unsurların değeri dikkate alınmak suretiyle vergi alınabilir. Miktarın esas alınması suretiyle vergi uygulanmasına miktar esası ya da “spesifik vergiler”, değer esas alınması suretiyle vergi uygulamasına ise değer esası ya da “ad valorem vergiler” denilmektedir¹⁴.

1.1.8. Verginin Tarifesi

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

Vergi tarifesi de verginin temel öğelerindendir. Her vergi kanunu vergi tarifesini açık ve net bir biçimde belirtmek durumundadır. Aksi halde verginin kanuniliği ilkesi büyük ölçüde zedelenmiş olur. Ancak Anayasamız yürütme organına bu konuda bazı

¹³ Kızılot vd , a.g.e. , s.135.

¹⁴ Abdurrahman Akdoğan,(2005): *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara: s.137-138.

yetkiler vermektedir. Anayasanın 73/4 maddesine göre, Bakanlar Kurulu kanununun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi tarifesinde değişiklik yapabilir. Nitekim çeşitli vergi kanunlarında bunun örnekleri görülmektedir. Gelir vergisi kanununun mükerrer 123 üncü maddesinde Bakanlar Kurulu saptanan had ve tutarları %50 sine kadar arttırmaya ya da indirmeye yetkili kılınmıştır. Katma değer vergisinde de Bakanlar Kurulu %10'luk vergi oranını dört katına kadar arttırmaya %1'e kadar indirmeye bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende aşaması için farklı oranlar saptamaya yetkilidir (KDVK, Md.28)¹⁵.

1.1.9. Verginin Tarhı

Vergi borcunun ödenebilir hale gelebilmesi için vergi idaresinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yapması gerekmektedir. Vergi idaresi mükelleften vergi alacağını, miktar olarak kesin biçimde hesaplamadıkça alamaz. Mükellef doğal olarak ne kadar ödeyeceğini bilmek isteyecektir. Bu hesaplama işlemine tarh denilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde yer alan tanıma göre, “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.”

1.1.9.1. Beyannameye Dayanan Tarh

Beyan usulüne tabi vergilerde mükellef yada vergi sorumlusu vergi matrahının saptanmasına esas teşkil edecek bilgi ve olayları yazılı olarak bildirmektedir. Çoğu zaman mükellef ya da sorumlu saptadığı matraha vergi oranını da uygulayıp ödeyeceği vergiyi de beyannameinde göstermektedir.

Beyan üzerinden alınan vergilerde, kural olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri bir arada yapılmaktadır.

Tarh işleminin zamanı verilere göre değişiklik göstermektedir. Gelir ve kurumlar vergilerinde tahakkuk fişi beyannamenin verildiği günde düzenlenmektedir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde ise beyannamenin vergi dairesine geldiği

¹⁵ Kırbaş, a.g.e., s.95.

tarihten başlayarak gelir vergisinde yedi gün, kurumlar vergisinde ise üç gün içinde tahakkuk fişinin düzenlenmesi gerekmektedir. (GVK. Md. 109, KVK. Md. 29)

Veraset ve intikal vergisinde ise özel bir durum söz konusudur. Vergi idaresi vergiyi mükelleflerin beyan ettikleri değerler üzerinden beyannamenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlere göre ikmal edilir. (VVK. Md. 10/5).

1.1.9.2. İkmalen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanunu kanuna göre ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir. (Vergi Usul Kanunu. Md. 29)

İkmalen vergi tarhı tamamlayıcı nitelikte bir tarhtır. Böyle bir tarhın geçerli olabilmesi için birinci koşul daha önce bir tarh işleminin yapılmış olmasıdır. Böyle bir tarh yoksa onu tamamlaması gereken tarh da doğal olarak söz konusu olamaz. Mükellef daha önce verdiği beyannamesinde çeşitli gelir unsurlarından elde ettiği gelirleri yanlış değerlendirmelerle ya da diğer nedenlerle eksik gösterebilir ya da bazı gelir unsurlarını gösterip diğerlerini göstermeyebilir veya da zarar gösterebilir. Bu taktirde daha önce bir tarhiyat yapılmış olduğundan bu eksiklikleri giderici yöndeki tamamlayıcı tarhiyat kanuna uygun olacaktır.

İkmalen tarhiyat yapılabilmesi için daha önce bir tarhiyat yapılması da yeterli değildir. İkmalen tarhiyata göre ek bir vergi salınabilmesi için matrah yada matrah farkının defter kayıt ve belgelere yahut kanuni ölçülere dayanılarak saptanmış olması gerekmektedir. Kanunda öngörülen defter ve belgelerde, yapılan bir takım hesap yanlışlıkları ikmalen tarhiyat konusu olabilecektir. Kanuni ölçü ise özellikle Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan ölçülerdir. Örneğin, Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme ölçüleri ve amortisman farkları, Gelir Vergisi Kanundaki emsal kira beli uygulamasından doğan farklar kanuni ölçülere göre ikmalen tarhiyata konu olmaktadır.

İkmalen vergi tarhı, genellikle vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden yapılmaktadır.

İkmalen tarh edilen vergi ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak 30 gün içinde dava açma hakkı vardır. Verginin tahakkuku ancak davanın sonuçlanması ile olabilecektir¹⁶.

Emlak Vergisinde gayrimenkulün maddi delillere göre saptanan değerinin beyan edilmesi gereken asgari değerlerden fazla olması halinde, bu değer üzerinden ikmalen vergi tarh olunur. Mükellefin beyanının maddi delillere göre saptanan rayiç bedelden düşük olması halinde rayiç bedelle tarhiyata esas değer arasındaki fark üzerinden ceza uygulanmaksızın ikmalen vergi tarh olunur. (EVK. Md 32)

1.1.9.3. Re'sen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanununun 30. maddesine göre “Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır”

Vergi Usul Kanunu 30. Maddesine göre re'sen tarh sebepleri şunlardır:

- Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,

¹⁶ Kırbaş, a.g.e. , s.100-101.

- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

- Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

Re'sen tarh, kısaca, kanundaki sebeplerin ortaya çıkması durumunda, vergi borcunun vergi idaresi tarafından doğrudan hesaplanması demektir¹⁷.

1.1.9.4. Verginin İdarece Tarhı

Vergi Usul Kanununun mükerrer 30'uncu maddesine göre “Verginin idarece tarhı; 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.”

İdarece vergi tarhı usulü, verginin, vergi idaresi tarafından tarh usullerinden bir tanesidir. Bu usulün re'sen ve ikmalen tarh usullerinden ayrıldığı nokta, bu tarihyata esas teşkil edecek nedenlerin farklı oluşudur. Bu usulün ikmalen ve re'sen tarihyatla ortak yanı ise, tarh işleminin vergi idaresi tarafından yapılmasıdır¹⁸.

1.1.9.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmiş ya da alınmış olabilir. Bu durumları Vergi Usul Kanunu vergi hatası olarak nitelendirmekte ve idarece yapılacak yeniden tarihyat üzerine eksik kısmın alınmasına, fazla kısmın da terkinine olanak vermektedir. (Vergi Usul Kanunu Md. 116 vd.)

¹⁷ Osman Pehlivan, (2007): *Vergi Hukuku*, Derya Kitapevi, Trabzon: s.72.

¹⁸ Pehlivan, a.g.e. , s.73.

1.1.10. Verginin Tebliği

Mükellefin yada sorumlunun vergileme ile işlemlerden haberdar edilmesi tebliğ işlemi ile olmaktadır. Vergi Usul Kanunu göre “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”(Vergi Usul Kanunu. Md. 21) şeklinde tanımlanmaktadır.

İdarece yapılan vergi tarhiyatı şeklindeki bireysel işlemlerin hukuki sonuçlarını doğurabilmesi için ondan mükellefin haberdar olması gerekir. Yapılan bir işlemde haberi olmayan kişi için, o işlemin yürürlüğe girmesi ve sonuç doğurması düşünülemez. Bu nedenle idari işlemin mükellefine karşı ileri sürülebilmesi ilgililere tebliğ edilmesine bağlıdır. İşlemin yürürlüğe girmesi tebliğ edildiği tarihtir. Daha önceki bir tarihte yürürlüğe girmesi düşünülemez¹⁹.

1.1.10.1 Posta İle Tebliğ

Genel kural, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden yazı ve belgelerin adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere postayla tebliğ edilmesidir.

Tebliğ işlemi posta memuru ile muhatap tarafından ilmuhabere tarih ve imza konularak saptanır. Bu tarih tebliğ tarihidir.

1.1.10.2. Memur Aracılığıyla Tebliğ

Vergi Usul Kanununun 107 nci maddesine göre “Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırtmaya yetkilidir.”

Bu usulde de tebliğ tarihi memurun muhataba yazı ve belgeyi teslim edip imzasını almış olduğu gündür.

¹⁹ KIZILOT vd, a.g.e., s.147.

1.1.10.3. Daire ve Komisyonunda Tebliğ

Kanun koyucu tebligat işlemlerini kolaylaştırmak için postayla ya da memur aracılığıyla yapılacak tebligat işlemlerinin, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla daire ya da komisyonunda da yapılabileceğini kabul etmiştir (Vergi Usul Kanunu Md 93).

Bazı hallerde daire ve komisyonunda tebligata gidilmektedir. İlan yoluyla tebliğlerde ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde bizzat ya da vekalet yoluyla başvuranlara dairede tebliğ yapılmaktadır (Vergi Usul Kanunu 106). Uzlaşma halinde de tutanağın bir örneği ilgiliye komisyonunda derhal tebliğ edilmektedir.

Bu usulde tebliğ günü, tebliğ muhatabının daire ya da komisyonunda belgenin tebliğ edildiğine ilişkin olarak imzasının alındığı gündür.

1.1.10.4. İlan Yoluyla Tebliğ

İlan yoluyla tebligata;

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.

Hallerinde başvurulur (Vergi Usul Kanunu Md 103).

İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine başvurulmamış ve de adres bildirilmemişse bir ay sonunda tebliğ yapılmış sayılır. (Vergi Usul Kanunu Md. 106).

1.1.10.5. Hatalı Tebliğler

Vergi Usul Kanunu, tebliğ olunan belgelerde esas etkilemeyecek şekil hatalarının olması halinde bu belgelerin hukuksal değerini yitirmeyeceğini kabul etmektedir. Örneğin ihbarnamede sıra numarasının unutulmuş olması bu türden bir hatadır. Ancak vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin tür ya da miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da bu

belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması belgeyi hükümsüz kılar (Vergi Usul Kanunu Md 108). Böyle bir belgenin yeniden düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir.

Tebliğ usulünde de bazı hatalar yapılmış olabilir. Mükellefin adresinin bilindiği durumlarda ilan tebliğ yapılmış olabilir. Bu şekildeki usulsüz tebliğler için yargı yoluna başvurmak gerekmektedir.

1.1.10.6. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler

Vergi Usul Kanununda tebliğe ilişkin Beşinci Kısımındaki hükümler kural olarak vergilemeye ilişkin hüküm ifade eden yazı ve belgelerin tebliğinde öncelikle uygulanması gereken hükümlerdir. Bu hükümler dışında da gerek Vergi Usul Kanununda gerekse diğer vergi kanunlarında tebliğ yerine geçen işlemler konusunda hükümler bulunabilir. Vergi Usul Kanununun 109 uncu maddesi bu hükümlerin saklı olduğunu hükme bağlamaktadır.

1.1.11. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” (Vergi Usul Kanunu Md 22).

Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi olarak tanımlanan verginin tahakkuku, tarh ve mükellefe tebliğ olunan vergi ile ilgili herhangi bir uyuşmazlığın söz konusu olmaması veya var ise, uyuşmazlığın çözümlenmesi sonucunda kesinleşmesinden sonra ortaya çıkabilmektedir. Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi için, hesaplama sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, hesaplanmış olan vergiyle ilgili olarak borçlusu tarafından dava açılmış ise bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş veya uzlaşmış olması gerekmektedir. Vergi tarh edildikten sonra, idare adına vergi alacağı, mükellef adına da vergi borcu kaydı düşülmüş olmaktadır. Verginin ödenebilir hale gelmesi bakımından, mükellefin söz konusu vergiden veya ilgili ödemelerden haberdar kılınması, yani kendisine tebligatta bulunulması ve mükellefin de sonuçlarını kabullenmiş olması gereği vardır. Yasalarla kendisine

tanınmış olan sürenin geçmesi ya da varsa uyuşmazlığın giderilmesi veya çözümlenmesinden sonra vergi tahakkuk edebilmektedir²⁰.

1.1.11.1. Beyan Üzerinden Tarh Edilen Vergilerde

Beyan üzerine alınan vergilerde, kural olarak, tahakkuk fişinin kesilmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde durum böyledir.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara itiraz edemediklerinden vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine derhal bir tahakkuk fişi düzenlenir. Bu fişin bir örneği mükellefe ya da onun namına vergi dairesine getirene verilir. Bu kişilerin tahakkuk fişini almamaları tahakkuka engel olmaz. Bu taktirde tahakkuk fişi mükellefe posta ile gönderilir. Beyanname posta ile gönderilmişse tahakkuk fişi yine kesilir ve bir örneği kapalı zarf içinde mükellefe gönderilir. Fişin dairede kalan örneğine de posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur. (Vergi Usul Kanunu Md. 25,26,27,28).

Beyana dayanan bazı vergilerde tahakkuk farklı özellik göstermektedir. Veraset ve intikal vergisi tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmektedir. Ancak tahakkuk beyannamenin verildiği anda değil, vergi dairesince tarhedilen verginin mükellefe tebliği ile olmaktadır. (VİV. Md. 10).

1.1.11.2. İkmalen ve Re'sen Tarhiyatta

İkmalen ve re'sen tarhiyat sonucu mükelleflere tebliğ edilir. Mükelleflerin bu tarhiyata karşı 30 gün içinde dava açma hakları vardır. Bu süreyi geçirdikleri ya da açtıkları davayı kaybettikleri takdirde vergi tahakkuk etmiş olacaktır.

1.1.11.3. İdarece Tarhiyatta

Beyan üzerinden alınan vergilerden farklı olarak verginin ve buna ilişkin cezanın mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir. Mükellef dava açma süresi içinde dava açmaz ya da açıp da kaybettiği takdirde vergi tahakkuk etmiş olur.

²⁰ Akdoğan, a.g.e., s.153.

1.1.11.4. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde

Vergi Usul Kanununun 24 üncü maddesine göre, nitelikleri gereği tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır.

Damga vergisi, tevkif suretiyle alınan vergiler, muhtasar beyannamesinin vergi dairesine verilmesi ile tahakkuk eden ve aynı zamanda tahsil edilen vergiler tahakkuku tahsile bağlı vergilere birer örnek olarak gösterilebilir.

Bu tür vergiler zamanında tahsil edilmediğinde, Danıştay içtihatlarına göre, tahakkuku tahsile bağlı vergi olma niteliğini kaybederler. İhbarname esasında tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekir²¹.

Diğer yandan ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı (4444 sayılı Kanununun 13/C-3 maddesiyle değiştirilen miktar Yürürlük; 14.8.1999)1.000.000 lirayı (1.000.000 lira dahil) (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 16, -YTL) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir (Vergi Usul Kanunu Mük. Md. 115).

1.1.12. Verginin Tahsili

Verginin tahsili, vergi borcunun ilgili vergi dairesine ödenmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu tahsil işlemi doğrudan ya da dolaylı şekilde gerçekleşebilmektedir. Verginin mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve mükellefin adresine görevli elemanın gönderilmesi, doğrudan tahsil usulünü oluşturmaktadır. Günümüzde adrese eleman gönderilmesi pek kullanılmamaktadır. Dolaylı tahsil usulü ise; mükelleften verginin sorumluları tarafından kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılmasıdır. Devlet adına vergiyi kesip, yatıran bu kişilerin vergi uygulamasından doğan giderleri kendilerince karşılandığından, devlet iki yönlü yarar elde etmektedir. Hem vergiyi tahsil etmiş olmakta, hem de (personel, kırtasiye, demirbaş, aydınlatma,

²¹ Kırbaş, a.g.e., s 115.

ısıtma gibi) tahsilattan dolayı ortaya çıkan giderleri üçüncü kişilere yaptırmış olmaktadır²².

Tahsil aşamasının mükellef açısından görünümü “ödeme (tediye)”dir. Tarh işlemi ile her mükellef için miktarı belirlenen vergi borcu kanuna uygun gerçekleştirilecek ödemeye ortadan kalkar ve mükellefle devlet arasındaki borç ilişkisi sona erer. Tarh, tebliğ ve tahakkuku kapsayan ilk üç aşama Vergi Usul Kanununda tahsilat aşamasının bazı hükümleri Vergi Usul Kanununda bazı hükümleri Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanun (AATUHK) da düzenlenmiştir. AATUHK tüm kamu alacaklarına uygulanan bir usul kanunudur. Vergi de bir amme alacağı olması nedeniyle AATUHK vergi tahsilatlarına da uygulanır²³.

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

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

1.2. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergilendirme İşlemleri İle Uyuşmazlığa Neden Olan Unsurlar

Hukuk dilinde kullanılan “uyuşmazlık” sözcüğünün günlük dilde kullanılan uyuşmazlık sözcüğünden bir farkı yoktur. Yani hukuk dilinde de “uyuşmazlık”, anlaşmazlık anlamında kullanılmaktadır. Uyuşmazlık; kişiler, merciler (yani adli, idari, askeri merciler) ve devletler arasında olabilir²⁴.

²² Akdoğan, a.g.e., s.154.

²³ Kızılot vd, a.g.e., s.160.

²⁴ Şükrü Kızılot , Zuhâl Kızılot, (2008): *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara: s.49.

Genel tanımla ile uyumsuzluk, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir²⁵.

1.2.1. Vergi Uyuşmazlığı

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

İnsan unsurunun bulunduğu her yerde hatanın da olabileceğini kabul etmek gerekir. Dolayısıyla rakamların ve işlemlerin çok fazla olduğu vergi sistemimizde mükellefin yada vergi dairesinin hata yapma riski her zaman olacaktır. Çok çeşitli hallerde ortaya çıkan vergi hataları mükellefin lehine yada aleyhine olabilmektedir. Bu sebeple hataların düzeltilmesi işlemi mükellef ile vergi idaresi arasında zaman zaman yargıya taşınan ihtilaflara neden olmaktadır²⁶.

Bazen paranın çekiciliğinden doğan hatalı hesaplama teşebbüsleri, bazen de ticari yada diğer faaliyetlerin kişi ve kuruluşlar arasında farklı değerlendirmeye tabi tutulmaları, vergi miktarını uyumsuzluk konusu duruma getirir. Vergi daireleri ile mükellefler, kendi görüşlerinin daha doğru olduğundan hareketle, anlaşmazlık içine girerler. Vergi uyumsuzluğunun temelinde mükellef ile vergi dairesi arasında bir “anlayış farkı” ya da “görüş ayrılığı” bulunduğu göze çarpmaktadır²⁷.

Verginin zorunlu bir ödeme aracı olması, verginin tarafları olan mükellefler ve vergi sorumluları ile kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş olan devlet veya kamu

²⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, (1982), *Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar*, İstanbul: s.17.

²⁶ Hakkı Yıldırım, (2007): *Vergi Hataları*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S: 495, s.73.

²⁷ Kızılot , Kızılot a.g.e., s.50.

kuruluşları arasındaki uyuşmazlıkların artmasına neden olmaktadır. Vergi idaresi ile mükellef veya sorumlularının devamlı bir uyuşmazlık içinde olmaları, vergi sisteminin yerleşmesine ve gelişmesine engel teşkil etmektedir²⁸.

Vergi uyuşmazlıkları, ekonomide yaşanan değişiklikler nedeniyle sıklıkla değişikliğe uğrayan vergi kanunlarının anlaşılmasında ve uygulamasında yaşanan sorunlar, vergi memurlarının hazine lehine tutumları, mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Özellikle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında vergi uyuşmazlıkları yoğun bir biçimde yaşanmaktadır²⁹.

Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok husus değişik nedenlerle gündeme gelmektedir³⁰. Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek sık sık değişmelere yol açmakta, uygulamasında güçlükler yaratmaktadır. Bu durumdan etkilenenler sadece yükümlüler değildir. Vergi memurlarının da uygulamada bir çok hatalar yaptıkları bir gerçektir. Üstelik vergi dairelerinin, kanunlara çoğu kez 'kriminalistik' baktığını gözlemek mümkündür³¹. Bundan başka, vergilerin yükümlüler açısından bir 'kulfet' olarak algılanması sonucu; bir çok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır³².

1.2.2. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler

Aşağıda vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına neden olan etkenler açıklanacaktır.

1.2.2.1 Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işleminde; yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinden birinin ya da bunlardan birkaçının bulunması halinde, uyuşmazlık ortaya çıkmış olur³³. Uyuşmazlık

²⁸ Feyzullah Durgut, (2007): *Vergi ve Cezalarda Uzlaşma*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:490, s.103.

²⁹ www.mustafayilmaz.com.tr

³⁰ Şerafettin Aksoy, (1990): *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitapevi, İstanbul: s.64.

³¹ Arif Erginay, (1982): *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 10. Baskı ,Ankara: s.106.

³² Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi*, s.65.

³³ Şükrü Kızılot, (1999): *Vergi Uyuşmazlığı-I*, Hürses, s.7.

konusu olabilen durumları hukuka aykırılığı yönünden ortaya çıkış nedenleri aşağıdaki konu başlıkları ile açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.2.1.1 Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi kanunları, Anayasadan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır. Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla; orada yer alan temel ilkeler doğrultusunda, vergi koyma yetkisi, kural olarak yasama organına verilmiştir. Yasama organı, vergi ve benzeri yükümlülükleri, ancak kanunla koyabilecektir³⁴.

Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üçe ayrılarak açıklanabilir

Konu bakımından yetki denildiği zaman, yasalarda belirtilmiş olan kararların hangi idari makam veya mercilerde alınabileceğini ifade etmektedir. Örneğin belediyelerce yürütülen emlak vergisi ile ilgili işlemlerin, sadece gelir vergisine ilişkin yetkili kılınmış bir idari birim tarafından yapılması, bu işlemleri konu bakımından yetki yönünden hukuka aykırı kılmaktadır. Zaman bakımından yetki ise, konu bakımından yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Yetkinin kullanılması konusunda zamana yönelik kısıtlamaların bulunması halinde, idari organ bu kısıtlamalara uygun işlem tesis etmek durumundadır. Zaman aşımına uğramış olan bir verginin tahsiline ilişkin işlemler zaman bakımından yetkisizliğe örnek verilebilir. Yer bakımından yetki ise vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Örneğin gelir vergisi kanunumuza göre bu verginin, mükellefinin ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak kanunda sayılan istisnalar dışında mükellefin ikametgahının bulunduğu yerdeki değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından vergilendirme işlemlerinin yapılması, bu işlemlerin hukuka aykırılığına neden olmaktadır³⁵.

³⁴ Kırbaş, a.g.e., s.24.

³⁵ Kızılot , Kızılot a.g.e.,s.51.

1.2.2.1.2 Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını, belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösterir³⁶.

Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez. Ayrıca verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem yada iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur.

Açık bir şekilde hukuka aykırılık durumlarında idari işlem konu yönünden hukuka aykırı sayılmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gelir vergisinin konusu gelirdir ve vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Bu durumda gelir elde eden bir gerçek kişiden gelir vergisi yerine, bir harcama vergisi alınması, vergilendirme işlemini konu yönünden hukuka aykırı duruma getirmekte ve sakatlamaktadır.

Bir vergilendirme işleminin hukuki sebebi, vergi idaresini o işlemi yapmaya yönelten etken, konusu ise işlemin neden olacağı hukuki netice olduğundan, sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Nitekim kanunda ön görülen sebep gerçekleşmiş olmasına rağmen, yapılan işlem kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir sonucun doğmasına neden olmuşsa, konu yönünden hukuka aykırılık ve sakatlıktan bahsedilebilecektir. Yani vergilendirme işleminde sebep ve konu arasındaki mantıklı ilişki doğru kurulmamış demektir³⁷.

1.2.2.2. Vergi İncelemeleri

Günümüz vergi sistemlerinde genellikle beyan esas geçerlidir. Beyan esasında yükümlüler bir vergilendirme dönemine ilişkin kazançlarını vergi yasalarında belirlenen şekillerde tespit ederek, kazanç toplamını beyanname ile bildirirler vergi idaresi de bildirilen bu matrah üzerinden idari bir işlem ile ödenecek vergi miktarını hesaplayarak

³⁶ Akdoğan, a.g.e., s.136.

³⁷ Kızılot, Kızılot a.g.e.,s.52.

vergiyi tahsil eder. Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde vergi incelemesi konusu düzenlenmiştir. Maddeye göre, Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu ise; beyan esasına dayanan vergilerde mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahı, vergi nispet ve miktarının defter, kayıt ve belgeler üzerinden veya defter ve belgeler kısıtlı olmaksızın ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik olarak, ekonomik gerekçeler de dikkate alınmak suretiyle her türlü delil üzerinden araştırılıp tespit edilmesiyle olur. Defter ve belgeler dışında her türlü delil, başta vergi daireleri olmak üzere, resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri ve (kayıtlardan tespit edilmiş olan dahil) vergiyle ilgili olaylarda taraf olanlardan alınacak bilgi ve belgeler, vergi sistemimizde bağlayıcı etki yaratmamakla birlikte; servet unsurları, yaşam düzeyi ve harcamalar incelemede obje olabilir. Defter ve belgelere göre kayıtlar üzerinden yapılacak randıman hesabı yoluyla beyanın gerçeğe uygun olup olmadığı araştırılarak, araştırmalar sonucu bulunan beyan farkı üzerinden cezalı olarak vergi tarhiyatı yapılır. Buna karşılık mükellefin bu tarhiyata, yapılan hesaplamaların yanlış olduğunu ileri sürerek tarhiyat konusu vergi ve cezaya itiraz etmesi halinde, vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır.

1.2.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

İdari bir işlem olan verginin tarh aşamasında çeşitli hatalar yapılmış olabilir. Vergiye ilişkin hesaplarda yada vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla yada eksik vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş olması farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

Bu hatalar yanlış bir hesaplamadan yada vergilendirmeden kaynaklanıyor olabilir. Örneğin matematiksel işlemlerde hata yapılmış olabileceği gibi, verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmamış veya mahsuplar yapılmamış olabilir³⁸. Bunların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması³⁹, yada aynı matrah

³⁸ Mahsup işlemlerinin yapılmamış olması durumunda, fazladan tarh edilen vergiden doğan uyuşmazlıklar, hatalı vergi tarhiyatının düzeltme yoluyla giderilmesi ile idare tarafından çözümlenebilir. (Dn. VDDK, 11.04.1997 tarih ve E.1995/194, K.1997/188 sayılı karar.)

³⁹ Maddi hata sonucu vergi matrahının fazla saptandığı durumlarda, matrahın yanlış belirlenmiş olması söz konusudur. Bu durumda, aradaki farkın düzeltme yoluyla kaldırılması gerekir. MB'nin 07.05.1998 tarih ve B.07.GEL.0.29/2864-124-2785 sayılı Özelgesi.

üzerinden birden fazla vergi ve ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek gösterilebilir.

Ayrıca açık olarak verginin konusuna girmeyen⁴⁰ yada vergiden istisna bulunan gelir⁴¹ servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi alınması veya istenmesi yada yine açık bir biçimde vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden, örneğin isim benzerliği sonucu vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalara örnek gösterilebilir. Verginin asıl mükellefi yerine başka bir kişiden vergi istenmesi yada vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmesi sonucu, verginin eksik veya fazla istenilmiş olası vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalardır.

Vergi Usul Kanununun 116. ve takip eden maddelerinde düzenlenmiş olan vergi hatalarından birisi veya birkaçının bulunması halinde tarh edilen verginin hatalı olduğu ileri sürülebilir. Hatalı vergi tarhı veya ceza kesilmesi ise vergi uyumsuzluklarının oluşumunda önemli etkindir.

1.2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı

Mükellefin beyan ettiği matrahın vergi dairesince düşük bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılması ve mükellefin böyle bir matrah farkı olmadığını yada vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle uyumsuzluk doğmuş olmaktadır.

Düşük matrah beyanından doğan uyumsuzluklar, vergilerin ve faaliyetlerin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradı bakımından emsal kira bedeli, harçlar bakımından gayrimenkulün hesaplanmış değeri ile belirli oranlara göre hesaplanmış emlak vergi değeri, oto alım satımlarında en az değer bağlandığı kasko değeri ile yükümlülerin gerçekten elde ettikleri kazançlara göre düşük matrah beyan etmeleri önlenmeye çalışılmaktadır.

⁴⁰ Vergi konusundan çıkarılan bir gelir üzerinden vergi istenmesi, ortada açık bir vergilendirme hatasının olduğunu gösterir. (Dn.4.D. 23.11.1995 tarih ve E 1994/4970, K. 1995/4829 sayılı karar)

⁴¹ Gayrimenkul sermaye iradı, GVK'nın 21.maddesinde belirtilen haddi aşmayan ve ticari, zirai ve mesleki kazancından dolayı da gerçek usulde mükellefiyeti bulunmayan kişinin, gelir vergisinden istisna tutulması gerekir. Bu durumdaki mükellef adına tarhiyat yapılması, ortada bir vergilendirme hatası olduğunu gösterir (MB'nın 13.06.1978 tarih ve 2.2131-54-1 sayılı özeldesesi).

Türkiye’de de 1982 yılından itibaren gelir vergisi mükellefleri için “hayat standardı esası” uygulamaya başlanmıştır⁴². Ancak, “Hayat standardı esası” 4369 sayılı kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır⁴³.

Yükümlüler tarafından yapılan beyanların bu esaslara göre bulunan tutardan düşük olması ilave vergi tarhiyatını gerektirmekte, bu ise vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır.

1.2.2.5. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin ödenmemesi yada vadesinde ödenmemiş olması, vergi uyumsuzluğunu doğurabilen diğer bir nedendir.

Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlusunun kesinleşmiş yada kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezalarını tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmuştur. Mükellef yada sorumlunun; böyle bir borçlarının olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de, uyumsuzluk başlamış olmaktadır.

1.2.2.6. Diğer Nedenler

Vergi ile ilgili tebligatın kanuna uygun olarak yapılmamış olması sonucu zaman aşımının veya dava açma süresinin hesabı bakımından tebligatın veya bildirimlerin süre ve usulüne uygun şekilde yapılmamış olması veya mükellefin vergi ödemeye karşı duyarsızlığından da uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir.

1.2.3. Vergi Uyumsuzluklarının Çözüm Yerleri

Vergi tarhi, vergi idaresinin belli bir yasaya dayanarak mükellef aleyhine ve Devlet lehine alacak yaratan tek taraflı idari bir işlemdir. Vergi tarhi şeklindeki idari işlem beyana dayalı olarak yapılabileceği gibi, “vergi inceleme raporuna dayalı olarak” da yapılabilir. İnceleme elemanınca hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi dairesine intikal ettiğinde, vergi dairesinin ilgili birimince bulunan matrah ya da matrah farkı

⁴² Şükrü Kızılot, (1985): *Hayat Standardı Esası ve Aksayan Yönleri*, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi S:3, s.22.

⁴³ Maliye Bakanlığı, (1998): Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan “*vergi reformu*”, s.223.

üzerinden hesaplanan vergi, ihbarname ile tarh olunur. Tarh olunan vergiye ayrıca, vergi ziyai cezası da uygulanır. Vergi dairesince yapılan bu idari işlem, kanuna ve usule aykırı ya da maddi bir hata nedeniyle sakat ise, mükellefin bu tür kanunsuz, usulsüz ya da hatalı bir vergi tarhiyatına itiraz hakkı vardır⁴⁴.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının sistematize etmek gerekirse önce idari çözümler (barışçıl çözümler) – yargısal çözümler ayrımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. İdari çözümler için iki özellik belirtilebilir. Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir “çekişme” (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır⁴⁵.

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

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

1.2.3.1.1. Vergi İdaresi

Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin tanımı yerine, vergi dairesinin tanımı yapılmaktadır. VUK 4. Maddesine göre “Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” Daha geniş bir tanımlama ile vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan bir örgüttür⁴⁶.

⁴⁴ Kızılot , Kızılot a.g.e., s.60.

⁴⁵ Mualla Öncel vd, (2007): *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara: s.170.

⁴⁶ Şükrü Kızılot, (2002): *Vergi İdaresinin Tanımı*, Hürses, s.5.

1.2.3.1.2. Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi idaresi denildiğinde akla, ülkenin vergi sisteminin yönetildiği ve merkezi idarenin bu alandaki en üst birimi olan Maliye Bakanlığı gelmektedir.

Türkiye’de vergi idaresi Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenmekle birlikte, yerel yönetimlerin de vergiye ilişkin bazı yönetsel görevleri vardır. Yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye’de vergilerin %90’ı Maliye Bakanlığı tarafından toplanmaktadır⁴⁷.

1.2.3.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkesi çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. Uyuşmazlığın bu yöntemlerle çözümlenmesi, kanunun çekişmesiz bir şekilde ve yargı yolunun gerektirdiği uğraşlar içine girmeden ödenmesi gereken bir vergi veya cezanın bulunması halinde ise bunun taraflar bakımından uygun şekilde ödenmesinin sağlanmasıdır⁴⁸.

İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli yöntemlerle anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılması anlamındadır⁴⁹.

İdari aşamadaki çözüm; özellikle hesap veya vergilendirme hataları söz konusu olduğunda bu sorun “düzeltme” yoluyla giderilmektedir. Vergi hataları dışındaki hallerde ise; mükellefler ödemeleri istenen vergi ve cezaların bir bölümünden kurtulabilmek için bu uyuşmazlığa idari aşamada çözüm bulmaya çalışmaktadırlar. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü; idareye alacağını güvence altına almak veya erken tahsil etmek ve çok sayıda sorunu yargı yoluyla takip etmek zahmetinden kurtarıırken, mükelleflerin de başta uzlaşma olmak üzere kullanılan diğer idari yöntemler sayesinde ödenmesi gereken vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödeme

⁴⁷ Kızılot , Kızılot, a.g.e, s.62.

⁴⁸ Yeşim Yorulmaz, (2000): *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi ve Türkiye Sonuçları*, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.10.

⁴⁹ <http://www.muhasabetr.com>

olanağı sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve uzlaşmadır⁵⁰.

1.2.3.2. Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından bir diğeri de uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlemesidir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözümler, yargısal anlamıyla bir “çekişme” (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır.

Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı bu asli işlevlerin yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır⁵¹.

Yargının iş yükünü azaltma amaçlı olmak üzere yargı öncesi süzgeç kuruluşlar olarak nitelendirilen bağımsız idari otoritelerin yapılandırılması yoluna gidilmiş ise de bu kurulların kararlarına karşı her halükarda yargı yoluna gidilmesi yargının iş yükünü azaltmak yerine arttırmıştır⁵².

Vergilendirmeye karşı dava yolu; düzeltme başvurusuna konu yapılabilecek hesap ve vergilendirme hataları da dahil olmak üzere her türlü hukuka aykırılık iddiasının konu olabileceği bir yargısal başvuru yoludur⁵³.

⁵⁰ Ramazan Armağan, (2007): *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme*, Maliye Dergisi, S:153, s.165.

⁵¹ Öncel vd, a.g.e., s.185.

⁵² Harun Hakan Baş, (2005): *İdari Yargı Sisteminin Sorunları Üzerine Bir İnceleme*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:450, s.45.

⁵³ Uğur Karadoğan, (2008): *Vergi Uyuşmazlıklarında 2577 Sayılı Kanun 11'nci Maddesinin Uygulanabilirliği*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S: 513, s.74.

1.2.3.2.1. Vergi Yargısı ve Organları

Mevcut vergi yasalarının işleyişi sırasında idare ile mükellef ya da vergi sorumlusu arasında meydana gelen ve idari süreç içerisinde çözülemeyen uyuşmazlıkların, nihai olarak bağımsız mahkemelerce çözümlendiği ve sonuçlandığı aşama vergi yargısıdır⁵⁴.

Vergi yargısı geniş kapsamıyla mali yargının bir koludur. Mali hukuk koluna paralel olarak mali yargı kamu gelirlerinden başka kamu giderlerinde de hukuka uygunluk denetimini içermektedir. Kamu giderleri bakımından görevli denetim organı ilke olarak Sayıştaydır. Vergi yargısı ise kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir. Sayıştayın kamu gelirleri konusunda da denetim görevi vardır⁵⁵.

Ülkemizde vergi yargısı 1982’de kabul edilen 2575 sayılı Danıştay kanunu 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kuruluşu ve hakkında kanun 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktadır⁵⁶.

1.2.3.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında “vergi davası” şeklinde incelenmesi sonucunda yargı organınca verilen kararlar, taraflar açısından kesin hüküm niteliğindedir. Böylece, uyuşmazlık yargının kararı doğrultusunda, çözümlenmiş olur. Mükellef ya da idare, ancak bir üst yargı organına başvurarak bu kararın bozulmasını isteyebilir⁵⁷.

Türkiye’de vergi yargısı 1982 öncesi karmaşık bir yapıya sahipti. 1982’den sonra vergi uyuşmazlıklarının çözümü için vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri oluşturulmuştur. Danıştay’a ise ilk derece ve üst derece yargı yeri olarak görev verilmiştir. Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapan yargı kuruluşlarıdır. Mahkemeler tek yargıyla veya kurul halinde

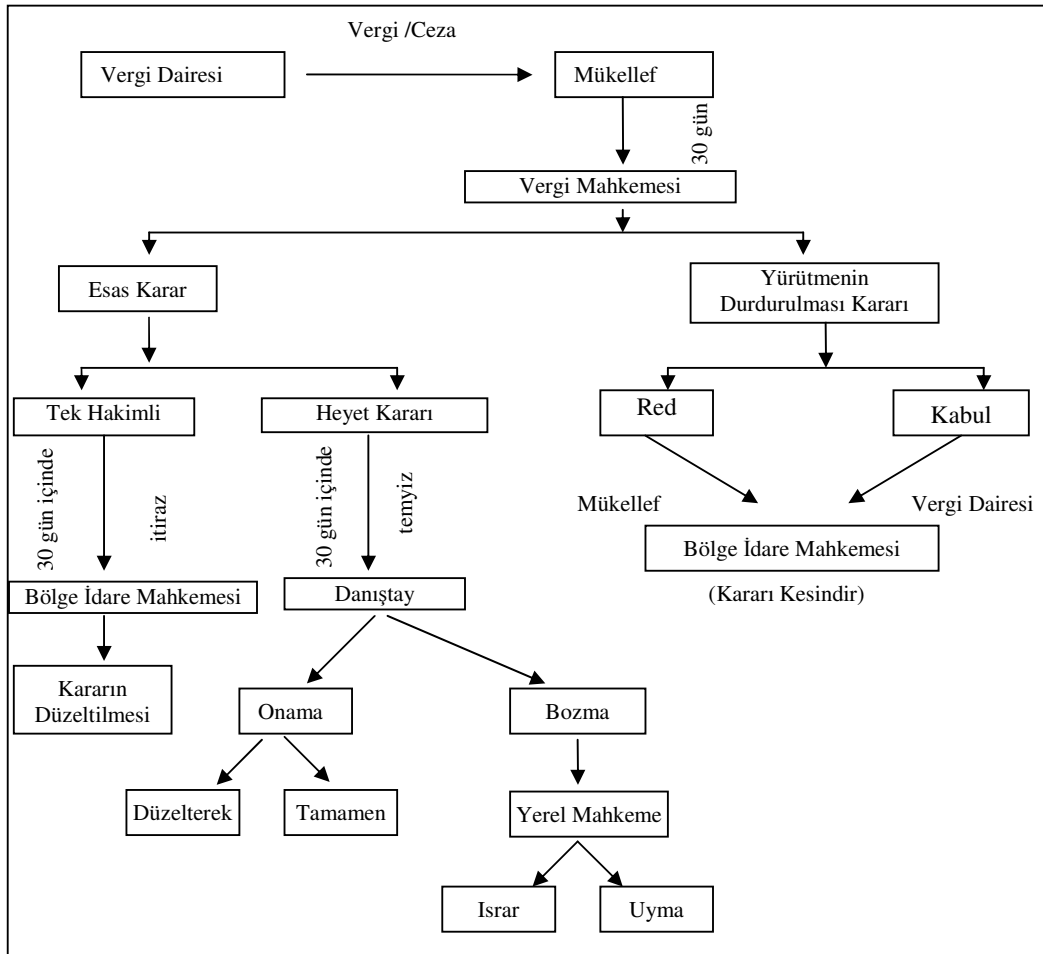
⁵⁴ www.ekutup.dtp.gov

⁵⁵ Öncel vd, a.g.e. , s.185.

⁵⁶ Sadık Kırbaş vd. , (1998): *Vergi Uygulamaları*, Web-Ofset Tesisleri, 3. Baskı, Eskişehir: s.322.

⁵⁷ Kızılot , Kızılot, a.g.e. , s.75.

görev yaparlar. Vergi mahkemelerinin tek yargıçla verdiği karara karşı bölge idare mahkemelerinde; kurul halinde verilen kararlara ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Bölge idare mahkemeleri, yargı çevresindeki vergi mahkemelerinde tek yargıç tarafından verilecek kararları itiraz üzerine inceleyerek kesin olarak hükme bağlamak ve vergi mahkemeleri arasında çıkacak görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözümlmek üzere kurulmuşlardır. Danıştay Anayasa ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir⁵⁸.



Şekil 2 : Vergi Yargılama Süreci

Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan

⁵⁸ <http://www.aofsitesi.com>

tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur⁵⁹.

Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla, benzeri yükümler ve bunlara bağlı zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıkları, ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde birinci derece yargı merciidir⁶⁰.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yolu nihai çözüm sağlayan etkili bir yol olmakla beraber, uyuşmazlığın yargıda kesin hüküm haline gelmesine kadar zorlu bir yol katetmek gerekmektedir. Vergi borçlusu ile idare arasında çekişmenin zaman ve maddi kayıplara yol açması dışında idare ile yükümlü arasındaki güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çekişmesiz olarak, yargıya gitmeden çözülmesi iki taraf bakımından da yararlıdır⁶¹.

İKİNCİ BÖLÜM

⁵⁹ Karakoç, a.g.e. , s.53.

⁶⁰ Ersin Nazalı, (2007): *Türkiyede Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşmamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar*, Vergi Dünyası, S:313, s.125.

⁶¹ Yorulmaz, a.g.e. , s.13.

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Vergileme, doğal olarak mükelleflerle vergi idaresi arasında (vergi uygulamasında maddi yanlışlık yapıldığı, uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olduğu iddiaları, kanunların yanlış uygulandığı düşüncesi gibi nedenlerle) çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkarır. Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını, idari (barışçıl) çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları şeklinde sistematize edebiliriz. İdari çözüm yolları, mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir⁶². Türkiye’de bazı Avrupa ülkelerinden farklı olarak⁶³ idari çözüm yollarına başvurma bir zorunluluk olmadığı gibi, bu yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir. Vergisel olayların çözümünde kıyas yapmak ve yasa boşluğunun doldurulmasına yönelik hüküm getirme vb. yöntemlerin hayata geçirilmesi de mümkün değildir. Bilinmelidir ki, Türk Vergi Sisteminde kıyas müessesesi kabul edilmemiştir⁶⁴. Vergi Usul Kanunu’nda, vergi kaybına neden kanuna aykırı eylemin gerçekleştirilmesinden sonra da olsa, ziyaa uğratılan verginin en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsilini sağlamak amacıyla ihdas edilmiş bazı müesseseler vardır. Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan bu müesseseler; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi ve vergi hatalarının düzeltilmesi uygulamalarıdır. Bu uygulamalarla amaçlanan; çeşitli şekillerde tarh edilen vergi ve kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın (uyuşmazlık yaratmadan) mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, dolayısıyla vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır.

Vergi uyuşmazlıkları adını verdiğimiz ve idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergileme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümünde yargısal çözüme gitmeden idari çözüm yoluna başvurusu

⁶² Şerafettin Aksoy, (1999): *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul: s.105.

⁶³ Almanya’da ilke olarak tüm vergiler için, Fransa’da dolaysız vergiler ve katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda uzlaşma yoluna başvurulması mükellef için zorunludur.

⁶⁴ Bülent Muharrem Yıldız, (Eylül 2007), *Uzlaşılabilir Vergi ve Cezalarda Düzeltme İşlemi Yapılabilir mi?*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:495, s.77.

bir anlamda yargı yerlerinin iş yüklerinin hafiflemesine ve uyuşmazlığın daha kısa sürede çözümlenmesine yardımcı olacaktır⁶⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını irdelediğimiz bu çalışmada, sözkonusu müesseseler, Vergi Usul Kanunu'ndaki kronolojik maddesel sistematiğe bağlı kalınarak “vergi hataları, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirme, uzlaşma” şeklinde ele alınacaktır.

2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat⁶⁶

Türk Vergi Sisteminde vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözümleri arasında yer alan birinci yol, vergi hatalarında düzeltmedir. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126'ıncı maddeler arasında düzenlenmiştir. Devletin diğer kurum ve kuruluşlarınca ihdas edilen işlemler hatalı olabileceği gibi, vergi idaresince yapılan işlemlerde de hatalar olması mümkündür. Hatta vergi mevzuatının genişliği ve karmaşıklığı göz önüne alındığında, rakamların hızla arttığı günümüzde hatasız bir vergi idaresi düşünülemez. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım hataların, sakatlıkların yargıya intikal ettirilmeksizin idari aşamada giderilmesi amacıyla düzenlenmiş bir idari süreçtir⁶⁷. Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 116).

Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Ancak duruma göre, düzeltme ile ilgili başvuruların, sonradan yargıya intikal etmesi söz konusu olabilmektedir⁶⁸.

⁶⁵ www.mustafayilmaz.com.tr

⁶⁶ Daha önce “Vergi Hatalarını Düzeltme” olan bölüm başlığı, 5035 sayılı Kanunun 48/1-a maddesiyle değiştirilmiştir. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004.

⁶⁷ Mehmet Ali Özeyer, (2004): *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayını, İstanbul: s.194.

⁶⁸ Mehmet Tahir Ufuk, (2002): *Vergi İhtilaflarının, İdari Aşamada Çözüm Yolları*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:368, s.40.

2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi Usul Kanunu'nda vergi hataları; “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

2.1.1.1. Hesap Hataları

Bir vergi hatası türü olarak hesap hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde üç grupta düzenlenmiştir. Hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından doğabilmektedir⁶⁹. Hesap hataları maddede tahdidi olarak sayılmış olduğundan, bunların dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, kanuna aykırı düşecektir.

2.1.1.1.1. Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Bunlar genellikle matematik hatalardan oluşur. Matrah hataları bu tanımdaki belgelerle sınırlı değildir. Matrahın kanunda sayılan belgeler dışında da verginin eksik veya fazla alınmasına sebep olacak şekilde hatalı yazılması da, matrah hatası niteliği taşır. Günümüzde vergiler tahakkuk fişi ile veya ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk fişi verginin beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirildiği hallerde uygulanır. İhbarname ise verginin ikmalen resen veya idarece tarhedildiği hallerde kullanılır. Dayanağı ise inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi veya tutanaklardır.

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

⁶⁹ Şükrü Kızılot, (1999): *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara: s.97.

2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

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

2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Verginin mükerrerliğinde hata ancak mükellef aleyhine yapılabilir. Halbuki diğer hatalar mükellef aleyhine yapılabileceği kadar lehine de yapılabilir. Verginin mükerrerliği nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için; “vergilendirme dönemi”; “matrah”, ve “verginin türü”, aynı olması gerekir⁷⁰. Bunlardan yalnızca biri farklı olduğunda, mükerrer vergilendirmeden söz edilemez. Aynı matrahtan farklı vergiler (hem gelir vergisi hem de damga vergisi) alınması mükerrerliğe neden olmaz. İki örnek olarak verilen, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin iki örneğine de ayrı ayrı vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi, çifte vergilendirmedir.

2.1.1.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde dörtlü bir sınıflamaya tabi tutulan vergilendirme hataları, “mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar” şeklinde tanımlanmaktadır⁷¹.

Vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmelerde yapılan hatalar yüzünden haksız yere ve fazla veya eksik vergi istenilmesi veya alınmasıdır. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Vergi hatası sayılmayan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla çözümlenmesi mümkün değildir. Yani

⁷⁰ Selahattin Tuncer, (1974): *Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara: s.28.

⁷¹ Vergi Usul Kanunu ve İzahları, (1999): Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara: s.275

hata hali olarak değerlendirilmeyecek durumlar için “hata düzeltme” yoluna gidilemez. İdare tarafından yapılan re’sen düzeltmeler idari işlem niteliği arz eder. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır⁷².

2.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK. M.118/1). İsim benzerliği vb. nedenlerle meydana gelebilen ancak uygulamada sık rastlanmayan bu hatalı uygulama, düzeltme hükümleri doğrultusunda idare tarafından giderilmektedir.

2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. M.118/2). Vergi kanunlarına göre mükellef olmaması gereken veyahut vergiden muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi veya alınması “mükellefiyette hata”yı oluşturur⁷³. Vergi kanunlarımızın sistematik yapıları gereği önce verginin mevzuu ve verginin mükellefinin kimler olduğu tanımlanır. Daha sonrada normalde vergi mükellefi olması gereken kimselerden muafiyet kapsamına girenler belirtilir. Ayrıca verginin kapsamına giren konulardan bazıları istisnalarla vergi dışı bırakılır.

İşte hiç vergi mükellefi olmaması gereken veyahut istisna veya muafiyetten yararlanan kişiler adına vergi salınması halinde mükellefiyette hata meydana gelmiş sayılır. Mükellefiyette hatadan bahsedebilmek için adına vergi salınan kişinin vergiye tabi olmadığına kanunda “açıkça” belirtilmiş veya doğrudan kanunun lafzından anlaşılabilir mahiyette olması gerekir. Vergiye tabi olma veya mükellefiyet durumu kanundan net bir şekilde çıkarılamıyor ve bu konuda bakanlığın bağlayıcı bir görüşü bulunmuyorsa vergi hatası söz konusu değildir. Düzeltme yapılmaz, uygulamanın yanlış olduğunu iddia eden mükellef hakkını diğer yasal yollarla arar. Örneğin, yabancı ülkelerin Türkiye’de bulunan temsilcileri gelir vergisinden muafır (GVK m.15). Bu

⁷² Necati Perçin, (2007): *Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat*, Mali Çözüm, S:79, s.164.

⁷³ Abdurrahman Akdoğan, (2001): *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara: s.67.

hükme rağmen, herhangi bir yabancı ülkenin diplomatik temsilcisi adına gelir vergisi tarh edilmesi mükellefiyette hataya sebebiyet verir.

2.1.1.2.3. Konuda Hata

Açıkça verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilmiş olan gelir, servet, kıymet evrak veya işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması (VUK. M.118/3) şeklinde ortaya çıkan bu hata türünde de açık olma koşulu aranmaktadır. Eğer bu konuda kesin bir mevzuat yok ve konu tartışmalı ise verginin konusunda hata söz konusu değildir. Ancak burada sözü edilen hata, mükellefin kişiliği ile değil, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden doğan hatalardır⁷⁴. Verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan bir gelirin vergilendirilmesi veya bir gelir türünün, servet olarak ya da bir bağışın, gelir olarak vergilendirilmesinde bu şekilde bir hatadan söz edilir.

2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasını ifade etmektedir (VUK. M.118/4). Örneğin; 2008 yılında elde edilen bir gelirin 2007 takvim yılına ait gelirlerle vergilendirilmesi, peşin tahsil edilen kira gelirin ait olduğu yılda değil de tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi, vergilendirme döneminde hatadır.

Dönem bakımından yapılacak yanlışlığın hata sayılabilmesi için, vergi hatasının genel niteliklerine uygun olarak, eksik veya fazla vergi alınması ya da istenmesi olayının bulunması gerekir. Tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan tarhiyat, vergilendirme döneminde hata sayılmaz. Mükellef itirazını verginin zamanaşımına uğramış olduğu noktasından yapmalıdır. Dönem hatası olması için, vergi doğru olarak tarh tahakkuk ve tahsil edilmiş olmasına karşın dönemi yanlış olmalıdır.

⁷⁴ Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, s.278.

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

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

2.1.2.1. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması

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

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

2.1.2.2. Vergi Hatalarının Düzeltmeye Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 57. maddesi hükmü uyarınca, “Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir”. İlgili vergi dairesi ise, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren, tahsil eden ve vergi hatasını yapan vergi dairesidir. Bağımsız vergi dairesinin bulunmadığı yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahiptirler. Söz konusu yetki, doğrudan doğruya vergi dairesi müdürüne verilmiş olduğundan başkasına devredilemez⁷⁵. Vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama getirilemez. Buna göre vergi dairesi müdürü, hatanın miktarına bakmaksızın düzeltilmesine karar verebilecektir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili 5035 sayılı Kanunun⁷⁶ 2. maddesiyle eklenen fıkra; Geçerlilik: 01.01.2004, Yürürlük: 02.01.2004) Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yetersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye

⁷⁵ Yılmaz Özbacı, (2007): *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara: s.387.

⁷⁶ R.G., S: 25334, 02.01.2004.

dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde yetki (5615 sayılı Kanunun⁷⁷ 20. maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 04.04.2007) ilgili kanunda görülmektedir. Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.

2.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Düzeltilme işlemi, hem vergi aslında hem de vergi cezalarında geçerlidir. Bu hatalar, vergi dairesi müdürünün kararı üzerine, düzeltme fişi düzenlenerek düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuşsa mükellefe red ve iade olunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla, mükellefe tebliğ edilerek başvurusu gereken makam ve başvuru süresi belirtilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesine göre, "Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir." Gerek vergiler gerekse cezalar bakımından yapılacak düzeltme için Kanun'da iki yol düzenlenmiştir. Bunlar; resen düzeltme ve talep üzerine düzeltmedir.

2.1.3.1. Re'sen Düzeltme

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

⁷⁷ R.G., S: 26483, 4.4.2007.

vergi salınır. Mükellefin herhangi bir talebinin olmasına gerek yoktur. Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir.

Mükellef düzeltme konusu vergiyi ödemişse, düzeltme fişinin tebliği tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaat etmediği takdirde bu hakkı sakıt olur. Eğer bu süre içinde müracaat ederse ödemiş olduğu vergi kendisine iade edilir. Düzeltme mükellef aleyhine yapılmış ise yeniden tarh olunan verginin ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Mükellef kendisine yapılan bu tebliğ üzerine süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açmadığı takdirde vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün sürenin geçmesiyle tahakkuk edecektir. Söz konusu verginin ödeme süresi (vadesi) ise, tahakkuk tarihinden itibaren bir aydır⁷⁸.

2.1.3.2. Talep Üzerine Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122'inci maddesinde, vergi mükelleflerine de, vergi hatasının düzeltilmesini vergi idaresinden isteme hakkı tanınmıştır. “Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü gönderilmesi caizdir”. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere düzeltme talebi yazılı olarak yapılmalıdır, dilekçe elden verilebileceği gibi postayla taahhütlü olarak da gönderilebilir.

2.1.3.2.1. Düzeltme İsteme Hakkı Olanlar

Düzeltme isteme hakkı esas olarak mükelleflere tanınmıştır. Danıştay mükellef kavramını genel olarak dar yorumlamış olmakla birlikte zaman zaman da geniş yorumlayarak, düzeltme isteyebileceklerin arasına, vergi sorumlularını⁷⁹ da katmıştır. Vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesi bakımından, düzeltme isteme hakkı, mükellef olsun olmasın tüm ceza muhatapları için vardır.

⁷⁸ Özbacı, a.g.e., s.392.

⁷⁹ Danıştay, 4 Dairesi, 23.1.1991, E: 1986/3253, K: 1986/343 sayılı kararı, Danıştay Dergi, S:64-65, s.135.

2.1.3.2.2. Düzeltme İsteminin Yapılışı

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

2.1.3.2.3. Düzeltme İsteminde Süre

Düzeltme talebi zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Tarh zamanaşımı genel olarak 5 yıldır. Ancak bazı hallerde zamanaşımı süresi uzayabilmektedir. Zira vergi hatası tarh zamanaşımının son yılında yapılmış ise zamanaşımı süresi hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olamayacaktır.

Düzeltme talebini vergi dairesi kaç günde cevaplandıracaktır. Bu konuda, Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm yoktur⁸⁰. Bu durumda, İYUK'un 10. maddesi gereği, idarenin bu talebi 60 gün içerisinde cevaplaması gerekmektedir. 60 günlük süre içerisinde vergi dairesi düzeltme talebini cevaplamazsa bu durumda düzeltme talebi reddedilmiş kabul edilecek ve mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecektir.

2.1.3.2.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Mükellefin talebini vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme hakkındaki mütalaasıyla birlikte vergi dairesi müdürüne sunar. Düzeltme yapılıp yapılmamasına vergi dairesi müdürü karar verir.

Vergi dairesi müdürü düzeltme yapılmasını uygun bulduğu takdirde düzeltme yapılmasını emreder ve düzeltme yapılır. Yapılan işleme dair düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir.

Mükellefçe yapılan düzeltme talebi yerinde görülmezse reddedilir. Talebi reddedilen mükellefin müracaat edebileceği yollar, düzeltme talebinin yapıldığı zamana göre farklı özellikler gösterir.

⁸⁰ Özyer, a.g.e., s.198.

Düzeltilme Talebi Dava Açma Süresi İçinde Yapılmışsa, bu durumda düzeltme talebinin reddedildiği veya reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren vergi mahkemesinde “kalan dava açma süresi içerisinde” dava açılabilir⁸¹. Açılacak bu dava mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerdeki hatalar için de söz konusu olabilir. Vergi mükellefleri kendi beyanlarına karşı dava açamazlar. Ancak herhangi bir hata varsa düzeltme talebinde bulunabilirler. Bu talepleri reddedilirse de vergi mahkemesinde dava açabilirler. Bu durum mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları kuralının bir istisnasıdır.

Hatalı işleme karşı dava açma süresi geçtikten sonra da düzeltme talebinde bulunulabilir. Vergi dairesi bu düzeltme talebini uygun bulursa düzeltmeyi yapar. Ancak bu talep yerinde bulunmayarak vergi dairesince red de edilebilir. Bu durumda dava açma süresini de kaçırmış olan mükellefin hakkı sakıt mı olacaktır? Vergi Usul Kanunu’nun 124. maddesine göre bu durumdaki mükellefler de; yani vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Şikayet yoluyla müracaat süresi VUK’ta belirtilmemiştir. Uygulamada bu gibi durumlarda düzeltme zamanaşımı süresini geçirmemek koşuluyla, Bakanlığa başvurabilmektedir. Ancak bu konuda bazı yazarlar farklı düşünceler ileri sürmektedirler⁸². Bakanlık, düzeltme yapılması gerektiği görüşündeysse düzeltme yapılmasını vergi dairesine emreder. Bakanlık düzeltme talebini yerinde bulmayarak reddeder veya 60 gün boyunca sükut ederse mükellef bu defa vergi mahkemesinde dava açabilecektir.

Kanunlarımız diğer idari işlemler için böyle ikinci bir dava hakkı tanımamıştır. Burada böyle bir hakkın konulma sebebi; vergi idaresinin işlemlerinden geç haberdar olan mükellefleri korumak ve haksız yere vergi alınmasının önüne geçilmek istenmesidir. Ancak şikayet yoluyla müracaat üzerine talebi reddolunanların yargıya başvurabilmeleri için dava konusu yapılan işlemin vergi hatası niteliğinde olması gerekir⁸³. İdarenin vergi kanunlarının uygulanması konusundaki görüşünün farklı olması veya tarhiyatının dayanağının geçersiz olması veya incelemede bazı unsurların

⁸¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, (2006): *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara: s.243.

⁸² Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, s.88-90.

⁸³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (2006): HUD Yayını, İstanbul: s.998.

göz ardı edildiği gerekçesiyle şikayette bulunulamayacağı gibi, yargı yoluna da gidilemez.

2.1.4. Düzeltmenin Kapsamı

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

- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'ın incelemesinden geçmiş muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararı kesinleşmiş olsa bile düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için vergi hatası hakkında anılan yargı mercilerince bir karar verilmemiş olması şarttır (VUK. m. 125). Bu hükümde belirtilen hatalar, yargı organlarınca yapılan hataları kapsamaz. Yargı organlarınca yapılan hatalar usul kanunlarına göre üst yargı organları nezdinde düzeltilebilir. Vergi hataları zamanaşımı süresince her zaman düzeltilebilir. Hatta VUK'nun 125. maddesine göre, yargı organlarının vermiş olduğu kararlarda bile hata varsa düzeltilebilmektedir. Öte yandan vergi dairesinin hatalı işlemi hakkında, yargı organı karar vermişse artık bu hata vergi dairesince düzeltilemez⁸⁴.

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

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

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

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

⁸⁴ Gürol Ürel, (2003): *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yay. Ankara: s.246.

VUK Ek 6. maddesinde uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, mükellef veya adına ceza kesilenlerce üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda uzlaşma tutanağına geçen işlemlerin hiçbirine karşı ne olursa olsun dava açılmayacak mıdır? Düzeltme talebi red mi olunacaktır. Vergi idaresi uzun süre bu hataların artık düzeltilemeyeceği yönünde görüş bildirmiş ve uygulamada da düzeltme talepleri reddolunmuştur. Ancak 18.5.1994 tarih ve GEL.0.04/475-4982 sayılı Bakan Onayı ile uygulama değiştirilmiştir. Bu görüş değişikliğinden sonra vergi idaresi;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınmamış olması halinde söz konusu hataların VUK düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerektiğini benimsemiştir.

Vergi idaresi üzerinde uzlaşılan hatalı tarhiyatların hepsini düzeltme kapsamında değerlendirmemektedir. Söz konusu makam onayında çerçevesi çizilen ve yukarıda sayılan hatalar uzlaşılsa bile dikkate alınmamaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi ancak; “mükellefiyette hata”, “mevzuda hata”, “verginin mükerrer olması”, hallerinde vergi ve cezalarda uzlaşılmış olsa bile düzeltme taleplerini dikkate almaktadır.

2.1.5. Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu, vergide istikrar ilkesinin gereği olarak, düzeltme işlemleri bakımından da, bir zamanaşımı süresi öngörmüştür. Düzeltme zamanaşımı süresi, söz konusu Kanun’un 126. maddesinde, tarh zamanaşımına atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiş olup, düzeltme zamanaşımının başlangıcında da, vergiyi doğuran olay ve onu izleyen takvim yılı esas alınmıştır. O halde düzeltme zamanaşımı süresi de genel olarak vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıldır. Bu süre geçtikten sonra düzeltme yapılamaz. Ancak bu kuralın istisnaları, 126. maddenin a, b ve c bentlerinde sayılmıştır.

“114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki düzeltme zamanaşımı süresi;

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

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

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz”.

Beş yıllık zamanaşımı süresi, her iki düzeltme yolu için de geçerlidir. Bu süre içinde kalmak koşulu ile, mükellef başvuru ile düzeltme talebinde bulunabileceği gibi, vergi dairesi de re’sen düzeltme yoluna gidebilir.

2.1.6. Düzeltmenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

Vergi dairesi tarafından resen yapılan düzeltmelerde mükellefin aleyhine yapılacak düzeltme, mükellefin vergi mahkemesine dava açması mümkündür.

Mükellefin başvurusu ile düzeltmenin yapılması durumunda, uzun dava sürecinden ve mahkeme masraflarını ödemeye gerek kalmadan düzeltme işlemi gerçekleşebilir. Düzeltme talebi reddedilmesi durumunda dava açmak mümkündür.

Mükellef vergi hatalarını süresi içinde düzeltmesi sonuca ulaşmasını sağlamaktadır.

Vergi dairesi açısından dairece tespit edilen hatalar vergi dairesi tarafından re’sen düzeltme yapılabilmektedir.

2.2. Pişmanlık ve İslah Hükümleri

Kanunlara aykırı olarak yapılan eylemlerin yaptırımlara bağlanması, ilke olarak bu fiillerin yapılmasını önlemek amacıyla taşır. Vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlanması ve böylece iyi niyetli mükelleflerin korunması ve bu suretle uygulamaya etkinlik kazandırılması amacıyla, belirli koşullar çerçevesinde gerçekleştirilmek üzere "pişmanlık ve ıslah"

müessesesi getirilmiştir. Bu nedenle özellikle pişmanlık ve ıslah müessesesi yoluyla, vergi suçu işleyen mükelleflerin kendi kendilerine işlemiş oldukları vergi suçunu vergi idaresine bildirmeleri, vergi dairesinin işlemlerini hayli azaltacağı gibi, şu veya bu nedenle belki de hiç alınması mümkün olmayan bir verginin hazineye intikali de gerçekleştirilmiş olmaktadır⁸⁵.

2.2.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerine İlişkin Yasal Düzenleme

Vergi Usul Kanununa göre pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen vergi ziyayı suçunun yine mükellef tarafından yasanın aradığı koşullara uymak şartıyla Vergi İdaresine bildirilmesidir (VUK. Md. 371). Bir başka tanıma göre pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan olayın, kendiliğinden haber verilmesidir. 5728 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikle Pişmanlık ve Islah Müessesesinin son şekli aşağıdaki gibidir⁸⁶:

Madde 371- (5728 sayılı Kanunun 281 inci maddesiyle değişen madde)⁸⁷ *Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez*⁸⁸.

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

⁸⁵ Özyer, a.g.e., s.872.

⁸⁶ Vergi Usul Kanunu, Md.371.

⁸⁷ 5728 sayılı Kanun (Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun) R.G., S: 26781, 08.02.2008.

⁸⁸ (5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli) (2365 sayılı Kanunun 90 inci maddesiyle değişen fıkra) Beyana dayanan vergilerde (4369 sayılı Kanunun 81/A-21 inci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük ; 01.01.1999) vergi ziyayı cezasını gerektiren (360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil)(x) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla (4369 sayılı Kanunun 81/A-21 inci maddesiyle değiştirilen ibare.Yürürlük ; 01.01.1999) vergi ziyayı cezası kesilmez.

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

Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamanla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360'ıncı madde hükmü uygulanmaz.

Bu madde hükmü emlak vergisinde uygulanmaz."

2.2.2. Pişmanlık ve İslahın Kapsamı

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

2.2.2.1. Pişmanlık ve İslah Uygulamasının Geçerli Olduğu Vergiler

Pişmanlık, beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen emlak vergisi hariç bütün vergiler için geçerlidir. Yine sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken beyannameler içinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Buna göre, süresinde verilmeyen muhtasar beyannameler pişmanlık hükümleri çerçevesinde verilebilecektir⁸⁹. Bir verginin pişmanlık ve ıslah kapsamına girebilmesi için;

⁸⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, (2001): *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yay. Ankara: s.173.

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

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

Her iki özelliği birlikte taşımayan vergiler hakkında, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sözkonusu olmayacaktır. Ayrıca kamu alacağı mutlaka bir vergi olmalıdır. Diğer kamu alacakları (harçlar, resim v.b.) pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz. Ancak emlak vergisi de VUK kapsamında ve beyana dayanan bir vergi olmakla beraber, 371'inci maddede, pişmanlığın bu vergide geçerli olmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır⁹⁰.

2.2.2.2. Pişmanlık Kapsamına Giren Suçlar ve Cezalar

Pişmanlık ve ıslah kapsamına, 4369 sayılı Kanundan sonra vergi ziyayı, kaçakçılık ve iştirak suçları ile bunlara ilişkin cezalar girmektedir. Hemen belirtelim ki, pişmanlık ve ıslah uygulaması söz konusu suçları ortadan kaldırmamakta, yalnızca bu suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önlemektedir. 4369 sayılı Kanun ile birlikte pişmanlık ve ıslah hükümleri açısından değişiklikler olmuştur. Ancak bu değişiklikler müessesenin uygulanmasıyla ilgili değil cezalar yönündendir. Vergi ziyayı cezası, 4369 sayılı Kanun öncesindeki uygulamalarda olduğu gibi yine pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilecektir. 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçunun kapsamı daha da genişletilmiş ancak cezada önceki düzenlemeye göre azaltılma yoluna gidilmiştir. Ancak incelediğimiz mevzu açısından herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Kaçakçılık suçu ve buna ilişkin cezalar 4369 sayılı Kanun öncesindeki uygulamalarda olduğu gibi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilecektir. Kaçakçılığa iştirak, teşvik ve yardım suçları ve buna ilişkin cezalar, 4369 sayılı Kanunla 360'ncı maddede iştirak adı altında düzenlenmiş olup

⁹⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, (2007): *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yay. Bursa: s.187.

yine 4369 sayılı Kanun öncesindeki uygulamalarda olduğu gibi yine pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilecektir.

2.2.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanacak Olanlar ve Yararlanma Koşulları

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden, Kanuna aykırı eylemleri gerçekleştiren; mükellefler, vergi sorumluları, mirasçılar ile iştirak fiilini işleyenler yararlanır.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için aşağıda açıklanan koşulların gerçekleşmesi gereklidir:

- Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermeleri gerekmektedir. Kanun koyucu dilekçe ile haberin "kendiliğinden" verilmiş olmasını açıkça belirtmekle, mükellefin isteği ile yapılan bildirmeleri pişmanlık ve ıslaktan faydalanma için geçerli saymış, bir kıymet vermiştir.

- Pişmanlık talebinde bulunabilmek için suçun, mutlaka tekemmül etmiş, yani vergi ziyanının doğmuş olması gerekir. Vergi ziyanının doğmuş olması için ise, beyanname verme bakımından kanuni sürenin geçmiş bulunması şarttır. Vergi kanunlarında belli edilmiş bulunan beyanname verme süresi geçmeden, pişmanlık talebi ile dilekçe verilemez, verilmiş olsa bile bu dilekçe (talep) geçersiz sayılır. Dolayısıyla mükelleflerin pişmanlık dilekçelerini beyanname verme süresi içinde verip, beyannamelerini de kanuni süreden sonra vermeleri halinde (haber verme dilekçesi vergi ziyanının doğumundan önce verilmiş olması nedeniyle) pişmanlık talepleri kabul edilmeyecek ve cezalı tarhiyata muhatap olacaklardır. Bu nedenle pişmanlık dilekçesinin her halükarda beyanname verme süresinden sonra verilmesine dikkat edilmesi gerekir. Yükümlülerin verecekleri dilekçenin içerik ve biçimine ilişkin herhangi bir sınırlama bulunmadığından, dilekçede "pişmanlık" sözcüğünün yazılı olmaması, içeriksel olarak, pişmanlık isteğini yansıtan dilekçenin reddedilmesini gerektirmez.

Konu ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığınca verilen muktezalarda da, özetle; süresi geçtikten sonra bir dilekçe ekinde beyannamenin verilmesi halinde, dilekçede pişmanlık

talebinden söz edilmese dahi, pişmanlık talebi olarak kabul edilmesi gerektiği açıklanmıştır⁹¹. Danıştay tarafından verilen kararlarda da; süresi geçtikten sonra verilen dilekçede "pişmanlık" deyiminin kullanılmamış olması, pişmanlıktan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği yönündedir⁹².

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

Mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmak için tarhiyatı yapan ilgili vergi dairesine dilekçe ile başvurup Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinden faydalanmak istemekteyim diyerek durumu izah ettiğinde ve vergi dairesinin vergilendirme servisi de pişmanlık hükümleri bulunduğu ve uygunluğuna karar verdiği mükellefler hakkında vergi ziyai cezası uygulanmaz. Gecikme faizi de pişmanlık zammına döner. Fakat pişmanlık şartları ihlal edilirse pişmanlık hükümleri sona ererek beyanname verilmeyen ve vergi ziyai cezası uygulanan cezai duruma geri dönülür ve gecikme faizi ve vergi ziyai cezası da hesap edilir⁹³.

2.2.4. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulü İçin Aranan Şartlar

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

⁹¹ Maliye Bakanlığı'nın 06.03.1989 tarih ve 1-22466-371-333 sayılı ve 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı özelgeleri.

⁹² Danıştay 7. Dairesinin 29.05.1992 tarih ve E: 1989/215, K:1992/1994 sayılı ve Danıştay 7. Dairesinin 1993 tarih ve E: 1990/506, K:1993/684 sayılı Kararları.

⁹³ Güven Karakoç, (2008): *Vergi Tarhiyatına Karşı Mükelleflerin ve Ceza Sorumlularının Başvuru Yolları*, S:507, s.49.

2.2.4.1. Haber Verme Tarihinden Önce Üçüncü Bir Şahıs Tarafından İhbarda Bulunulmamış Olması

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

- İhbar tarihi, haber verme tarihinden önce olmamalıdır.

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

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

2.2.4.2. Haber Verme Tarihinden Önce Mükellef Nezdinde Yetkili Memurlar Tarafından Herhangi Bir Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması

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

-Vergi incelemesine başlandığının bir tutanakla tespit edilmesi veya,

-İncelemeye davet yazısının (defter ve belgelerin ibrazı hakkındaki yazının) mükellefe tebliğ edilmiş olmasını ifade eder. Yani, mükellef veya yetkili adamının imzasını taşıyan yazılı bir tespit olmadan incelemeye başlanılmış sayılmaz. Konuya ilişkin olarak doğan ihtilaflarda Danıştay;

Mükellefe, bir yazı ile beyanname verilmeme nedeninin sorulmasının incelemeye başlama olarak kabul edilemeyeceğini⁹⁴,

⁹⁴ Danıştay 4 D.'nin 17 4 1984 tarih ve E. 1983/2634, K 1984/1678 sayılı Kararı.

İşyerinde yoklama tutanağı ile bir kısım hususların tespit edilmiş olmasının vergi incelemesine başlandığını göstermeyeceğini,

Mükellefe incelemeye başlandığı yolundaki yazı tebliğ edilmedikçe, incelemeye başlanılmış olduğunun kabul edilemeyeceğini açıklamak suretiyle verilen beyannamelerin pişmanlıkla kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

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

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

Pişmanlık ve ıslah talebinin kabulü için aranan şartlardan üçüncüsü, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanacak olanların, kanuna aykırı fiillerini kendiliğinden ilgili makamlara haber verdikleri tarihten önce, haber verilen olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olmasıdır. Pişmanlık dilekçesi, olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçmiş ise mükellef pişmanlıktan yararlanabilecektir.

2.2.4.4. Haber Verme Tarihinden Önce Kaçakçılık Halinin Tespiti Yapılmamış Olması

Kaçakçılık suçunu işlemiş olanların pişmanlık ve ıslah taleplerinin kabul edilebilmesi için pişmanlık talebi ile haber verilen kaçakçılık suçu halinin, haber verilme tarihinden önce, idare tarafından herhangi bir şekilde tespit edilmemiş olması gerekir. Şayet idare kaçakçılık suçu sayılan fiillerin işlenmiş olduğunu tespit etmiş ise, tespit yapıldığından sonra, ilgililerin pişmanlık talepleri kabul edilmez⁹⁵.

⁹⁵ Özbacı, a.g.e. s.981.

2.2.5. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve İslah Uygulamasına Etkisi

Kendisine beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin pişmanlıktan faydalanıp faydalanamayacağı konusu uygulamada mükellefle idare arasında ihtilafa yol açan konulardan biridir. Beyana çağrı mektubu gönderilenlerin pişmanlıktan faydalandırmaması yolunda yapılan uygulamalar ve bunun tabii sonucu olarak yaratılan ihtilaflar, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yer alan "Beyana çağrı mektubunun gönderilmesi pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilecek beyannamelerin kabulüne engel değildir. Beyana çağrı mektubunun tebliğinden sonra idarece belirlenen süre içinde beyannamenin verilmesi halinde, söz konusu beyanname pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilir. Ancak belirlenen süre içinde verilmez ise, derhal takdire veya incelemeye sevki sağlanır⁹⁶" hükmünün göz ardı edilmesinden yada yeterince anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Hemen belirtelim ki, madde hükmünde, beyana çağrı mektuplarının gönderilmesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmasına engel olmayacağı çok açık bir şekilde ifade edilmiştir. Öte yandan beyana çağrı mektubunun tebliğinden itibaren idarece belirlenen süre (15 gün) içinde beyannamenin verilmemesi halinde, derhal takdire veya incelemeye sevk işleminin yapılması gerektiği aynı şekilde hüküm altına alınmıştır.

2.2.6. Pişmanlık ve İslah Talebinin Kabulünden Sonra Uyulması Gereken Şartlar

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

2.2.6.1. Hiç Verilmeyen Beyannamenin 15 Gün İçinde Verilmesi

Haber verme dilekçesi, beyan zamanı geldiği halde hiç verilmemiş olan vergi beyannamesiyle ilgili ise, beyannamenin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmiş olması gerekir. Hiç verilmeyen beyannamenin verilmesi için yasada belirlenen 15 günlük sürenin başlangıç tarihi, VUK. Md. 18/1'de yer alan "Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter" hükmü dikkate alınmak suretiyle saptanması gerektiği için, haber verme tarihini izleyen gün olacaktır. Nitekim, Danıştay'ca verilen kararlarda da, 15 günlük sürenin hesabında

⁹⁶ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Md. 53/1.

haber verme tarihinin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Uygulamada mükellefler ile vergi sorumluları genel olarak, pişmanlık dilekçeleriyle birlikte beyannamelerini de verdikleri için, 15 günlük süre konusunda fazlaca bir ihtilaf söz konusu olmamaktadır.

2.2.6.2. Eksik veya Yanlış Beyanın 15 Gün İçinde Tamamlanması veya Düzeltilmesi

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

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

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, pişmanlık hükümlerinin uygulanması sonucunda tahakkuk eden vergilerden normal ödeme süresi geçenlerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir pişmanlık zammıyla birlikte, haber verme dilekçesinin tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekir⁹⁷. Eğer vadesi geçmiş olan vergi aslı ve ödemenin geciktiği her ay ile kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak pişmanlık zammı ile birlikte 15 gün içinde ödenmezse veya noksan ödenirse pişmanlık hükmünden yararlanamaz.

2.2.7. Mücbir Sebeplerin Pişmanlık ve İslah Uygulamasına Etkisi

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

⁹⁷ M. Kamil Mutluer, (1975); *Türkiye'de Vergi Sistemi*, Eskişehir İTİA Yay. Eskişehir: s.63.

mücbir sebepler yüzünden yerine getirilemeyenler mücbir sebebin varlığı ilgililerce tevsik ve ispat edilmesi halinde, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılacaktır⁹⁸.

2.2.8. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasının Mükellefler ve İdare Açısından Sonuçları

Mükellef pişmanlık ve ıslah koşullarını yerine getirdiğinde, işlediği fiil suç olmaktan çıkmaktadır⁹⁹. Pişmanlık ve ıslah, ceza mahkemelerinde yargılanacak suçları da ortadan kaldırmaktadır¹⁰⁰. Buradaki amaç, mükelleflerin vergi kaybına yol açan eylemlerinden her zaman dönmelerini sağlamaktır¹⁰¹. Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliğinden ilgili makamlara haber veren ve yukarıdaki bölümlerde açıklanan şartları yerine getirenlere;

- Vergi ziyayı cezası uygulanmaz.
- Kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar uygulanmaz.
- İştirak suçuna ilişkin cezalar uygulanmaz.

Belirtildiği üzere, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda mükellefler yukarıda yer alan cezalardan kurtulmaktadır. Bunun yanı sıra, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması nedeniyle idare dönem matrahının takdiri için takdir komisyonuna gitmemektedir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olduğundan, mükellefler uyuşmazlık konusu sorunlardan kurtuldukları gibi yargı yoluna başvurularak harcanacak zaman ve maddi kayıplardan da kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca bu müessesenin uygulanması sonucunda, dürüst ve iyi niyetli mükellefler korunmuş olacaktır.

Ancak mükellef pişmanlık ve ıslah dilekçesini verdikten sonra, kanunun aradığı koşulları yerine getirmemezse, pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda vergi idaresi, mükellefin işlediği fiile uygun vergi cezasını uygulayacaktır. Başka bir ifade ile vergi ziyasına sebep olunması dolayısıyla, kaçakçılık ve vergi ziyayı cezaları yanında,

⁹⁸ Ürel, a.g.e., s. 786.

⁹⁹ Sahir Erman, (1988): *Vergi Suçları*, İ.Ü Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul: s.21.

¹⁰⁰ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, s.105-106.

¹⁰¹ Yusuf Karakoç, (1994): *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Tükelmat A.Ş. , İzmir: s.51.

usulsüzlük cezası kesilebilecek, vergi incelemesi yapılabilecek ve takdir komisyonuna sevk edilip resen takdir yoluna gidilebilecektir¹⁰².

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda idare;

Uyuşmazlıklar idari aşamada sonuçlandırılmış olacağından yargı yoluna gidilmesinde sarf edilecek zaman ve yapılacak işlemlerden, haksız çıkılmasında ise bir kısım giderlerden,

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

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

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

2.2.9. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Usulsüzlük Cezaları

Pişmanlık ve ıslah uygulaması, genel olarak yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, vergi ziyana sebebiyet verilmesinden dolayı kesilmesi gereken vergi cezalarının kesilmesini önlemek amacıyla yöneliktir. Bu nedenle, pişmanlık hükmü gerek genel, gerekse özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini önlemez. Uygulamada; özel usulsüzlük cezası için pişmanlık hükmü uygulanamaz. Genel usulsüzlük cezası ile ilgili durum şöyledir:

¹⁰² Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.195-196.

- Vergi idaresi, pişmanlık ve ıslah hükümlerine istinaden verilmiş olan beyannamede gösterilen matraha vergi isabet etmesi halinde, beyannameyi süresinde verilmiş beyanname hükmünde saymakta resen takdire başvurmamakta ve usulsüzlük cezasını kesmemektedir. Çeşitli yorum¹⁰³ ve yargı kararlarında¹⁰⁴ zaman zaman, pişmanlık hükümlerinden usulsüzlük suçu işleyen kimselerin de yararlandırılması gerektiği dolayısıyla, usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği görüşü savunulmuştur.

- Vergi idaresi, pişmanlık hükümlerine dayanılarak verilen beyannamelerin kanuni süresinde verilmiş sayılması ve dolayısıyla usulsüzlük cezası uygulanmaması görüşünden vazgeçerek, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin kanuni süresi içinde verilmiş sayılmayacağı ve dolayısıyla, birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiğini belirtmiştir¹⁰⁵. Aynı görüş çeşitli Danıştay Kararlarında da benimsenerek pişmanlık talebi kabul edilen mükellefler adına birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezasının kesilmesinin yerinde olduğu, zira usulsüzlük cezasının pişmanlık kapsamında sayılmayacağı kararı verilmiştir.

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

2.2.10. Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellik Arzeden Durumlar

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

¹⁰³ Özbalcı, a.g.e., s.872.

¹⁰⁴ Dn. 4 Dairesinin 12.2.1973 tarih ve E. 1971/7016, K:1973/512 sayılı Kararı.

¹⁰⁵ 169 sıra no lu Vergi Usul Genel Tebliği.

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

Mükellefi pişmanlık ve ıslah yoluyla beyanname vermesi ya da eksik ya da yanlış beyanını tamamlamasından sonra, ortaya her hangi bir matrahın çıkmaması, yani pişmanlık yoluyla ödenecek bir verginin tahakkuk etmemesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel değildir¹⁰⁶. Bu gibi durumlarda mükellef koşulları yerine getirmişse, mükellef hakkında resen matrah tespiti yapılmayacaktır¹⁰⁷. Ancak vergi idaresi, müstakar hale gelmiş Danıştay Kararlarına rağmen kendi görüşünde halen ısrar etmesi nedeniyle, pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde;

- Zarar beyan edilmesi,
- İstisna uygulamaları nedeniyle matrah beyan edilmemesi,
- Faaliyetsiz oluş nedeniyle matrah beyan edilmemesi,

- İndirimler nedeniyle ödenecek herhangi bir vergi beyan edilmemesi hallerinde, mükellefler veya vergi sorumluları pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmamakta¹⁰⁸ ve olay takdir komisyonuna ve gerektiğinde vergi incelemesine sevk edilmek suretiyle, dönem matrahının re'sen belirlenmesi yoluna gidilmektedir¹⁰⁹. Çünkü pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi ziyai gerektirecek durumlarda uygulanmaktadır.

2.2.10.2. Pişmanlıkla Verilen Beynamede Asıl Vergiye Bağlı Ödenecek Bir Verginin Bulunması

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

¹⁰⁶ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.198.

¹⁰⁷ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, a.g.e. s.106, Karakoç, a.g.e. s.49.

¹⁰⁸ Maliye Bakanlığının 13.03.1986 tarih ve 6010228-371/156 sayılı Özelgesi.

¹⁰⁹ 238 Seri No'lu VUK Genel Tebliği, R.G., S: 22218, 02.03.1995.

2.2.10.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Pişmanlık

Veraset ve intikal vergisi, mükellef veya sorumluların beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmesi nedeniyle pişmanlık ve ıslah kapsamına girmekte ise de, pişmanlık ve ıslah kapsamına giren diğer vergilerin beyanına ilişkin süreler yönünden, bir kısım özellikleri bulunması itibariyle farklılık arz etmektedir. Veraset ve intikal vergisi beyannamesi, VİVK.'nun 9'uncu maddesinde yazılı sürelerde verilir. Ancak bu sürelerde beyanname verilmemekle beraber sürenin bitiminden itibaren, VUK.'nun 342'nci maddesinde belirtildiği üzere, 15 gün (1. ek süre) içinde verilirse, vergi ziyayı olmamış sayılarak beyanname süresinde verilmiş kabul edilmektedir. Diğer taraftan, ek süre geçmiş olmasına rağmen yine beyanname verilmemiş olması halinde, verginin tarh edilmesi için, mükellefe tebliğ edilmek suretiyle idarece 15 günlük bir süre (2. ek süre) daha verilmekte ve bu süre içinde beyanname verilirse vergi ziyayı olmamış sayılarak, beyanname süresinde verilmiş kabul edilmektedir.

Yukarıda açıklanan yasa hükmü karşısında VİV'nde vergi ziyayı ancak, idare tarafından mükellefe tebliğ edilmek suretiyle verilen ikinci 15 günlük ek süre içinde de beyannamenin verilmemiş olması halinde meydana gelecektir. Bu durumda ise, mükellefin beyanname vermeme fiili idarece tespit olacağından pişmanlık talebiyle beyanname verme mümkün olmayacaktır. Ancak, VİV beyannamesi zamanında verilmiş olmakla birlikte, beyanname servet unsurları tam olarak gösterilmemiş ve idarede beyan dışı bırakılan bu servet unsurları ile ilgili herhangi bir tespit yapmamış olması halinde, mirasçılar pişmanlık ve ıslah talebi ile söz konusu servet unsurları ek beyanname ile beyan edebilecektir. Bu şekilde verilen veraset ve intikal vergisi beyannameleri pişmanlık ve ıslah kapsamında kabul edilerek, diğer şartların da yerine getirilmesi halinde yükümlüler pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlandırılacaktır.

2.2.10.4. Zirai Kazançların Beyanında Pişmanlık

Zirai kazanç sahipleri, bir vergilendirme döneminde elde ettikleri zirai gelirlerini ertesi yılın Mart ayı içinde, diğer gelir vergisine tabi mükellefler gibi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ederler. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 117'nci maddesinde, yıllık gelirlerinin büyük bir kısmının zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında gerekli görüldüğünde, Maliye Bakanlığının iki taksitten fazla olmamak üzere özel ödeme süresi tayin

edebilme yetkisi verilmiş ve bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu genel tebliğlerde, yıllık gelirlerinin en az %75'i zirai kazançtan oluşan gelir vergisi mükelleflerinin, vergilerini Kasım ve Aralık aylarında olmak üzere ödeyebilecekleri açıklanmıştır¹¹⁰. Ödeme süresi farklı olan böyle bir mükellef, yıllık gelir vergisi beyannamesini vergilerin ödeme süreleri gelmeden, pişmanlıkla vermiş olması durumunda, pişmanlık talebi kabul edilecek, ancak pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin henüz vadeli geçmemiş olması dolayısıyla pişmanlık zammı hesaplanmayacak ve 15 günlük süre içinde herhangi bir ödeme yapılmayacaktır. Diğer pişmanlık beyanlarında olduğu gibi, beyannamenin kanuni süre (Mart ayı) içinde verilmemesi nedeniyle birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilecektir.

2.2.10.5. Haksız Yere Vergi İadesi Alınmasında Pişmanlık

Mükellef haksız ve yersiz olarak iadesini aldığı vergiyi, idare herhangi bir tespit yapmadan önce, kendiliğinden haber vermesi halinde VUK.'nun 371'inci maddesi kapsamında pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması mümkün olacaktır. Bu durumda haksız olarak alınan vergiye, iadenin fiilen alındığı tarihten itibaren geri ödemenin yapıldığı tarihler arasında pişmanlık zammı uygulanacak ve haksız olarak iade alınan verginin tamamı ile pişmanlık zammı, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenecektir. Bu türlü pişmanlık talepleri nedeniyle, usulsüzlük cezası kesilmeyecektir¹¹¹. Zira beyanname süresinde verilmiş ancak haksız yere vergi iadesinin alınmasına sebebiyet verilmiştir.

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

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde belli şartlara uyulması halinde, kesilmiş olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması öngörülmüştür. Ceza indirimi, mükellef adına yapılan ilave tarhiyatlar dolayısıyla kesilen vergi cezaları bakımından mükellefle idare arasında, şartları kanunla belirlenmiş olan bir antlaşmayı ifade eder. Cezada indirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine götürülmeden idari aşamada çözümlenmesini sağlayan

¹¹⁰ 80 ve 211 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr

¹¹¹ Özbalcı, a.g.e. s.986.

bir müessese olup, öteden beri başarı ile uygulanmaktadır¹¹². Bu uygulama ile, vergi idaresi alacağının bir kısmının tahsilinden vazgeçerek kalan ceza miktarı ile vergi aslının tamamını tahsil etmekte, böylece vergi ve cezadan doğan alacağını, yüksek oranlı enflasyonun yaşandığı bir ortamda, bir an önce Hazineye intikal ettirmiş olmaktadır. Bu müessese ile, iyi niyetli mükellefler korunmak istenmiş ve ceza miktarları da belli oranda azaltılmıştır¹¹³.

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

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

2.3.1. Ceza İndiriminin Kapsamı ve Ceza İndiriminden Yararlananlar

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

2.3.1.1. Ceza İndiriminin Kapsamı

Kapsam olarak ceza indirimi; verginin türü bakımından Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlarda¹¹⁴, tarhiyatın türü bakımından ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, ceza türü bakımından vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uygulanır. Tekerrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda

¹¹² Özyer, a.g.e., s.891.

¹¹³ Ürel, a.g.e., s.807.

¹¹⁴ Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler bu uygulamanın dışında kalmaktadır.

indirim kapsamına girer. Paraya çevrilmiş hürriyeti bağlayıcı cezalar için indirim talebinde bulunulamaz.

2.3.1.2. Ceza İndiriminden Yararlananlar

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

2.3.2. Ceza İndiriminin Şartları

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

2.3.2.1. Vergi Aslı ve Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde ceza indiriminden yararlanabilmek için, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilen vergi cezalarına karşı, vergi mahkemesinde dava açılmaması gerekir¹¹⁵. Vergi aslı veya ceza için vergi mahkemesinde dava açılırsa ceza indiriminden yararlanılamaz. Ancak mükellef vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava açmış fakat 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, eğer davadan vazgeçilmişse, ceza indirimi uygulanır.

¹¹⁵ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.220.

Dava açma süresinin geçmiş olması veya dava açılarak vergi mahkemesi kararı üzerine bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilerek (30 günlük dava açma süresi içerisinde) vergi ve cezanın ödenmesi talep edilse bile, ceza indirim hükmü uygulanmaz.

2.3.2.2. Dava Açma Süresi İçinde İndirimli Ödeme Talebinde Bulunulması

Ceza indiriminden yararlanabilmenin ikinci şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını, dava konusu yapmaksızın vadesinde ödeyeceğini bildirmesidir¹¹⁶. Dava açma süreci, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Uzlaşma talebinde bulunanlar, ceza indirim müessesesinden yararlanamaz. Ancak uzlaşma tutanağını imzalamadan önce, uzlaşmadan vazgeçip cezada indirim müessesesinden yararlanma talep edilebilir. Uzlaşma talebinde bulunulup uzlaşmanın temin edilememesi halinde, (tutanağın düzenlendiği tarihte dava açma süresinin dolmasına 15 günden daha fazla süre kalmışsa, fazla olan bu süre esas alınır) dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az süre kalmış ise, buna ilişkin uzlaşma komisyonu tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük ek dava açma süresi doğar. Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, 30 günlük sürenin ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı ve 30 günlük sürenin dolması ile son bulacağı konusudur. Eğer vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin ihbarnameler ayrı ayrı tarihlerde tebliğ edilmişlerse, ceza indirim için bu ihbarnamelerin ilkinin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde indirim talebinde bulunmaya dikkat edilmesi gerekir¹¹⁷.

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

Ceza indiriminden yararlanıp vergi uyuşmazlığını sona erdirmenin diğer bir şartı da, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde¹¹⁸, yada teminat gösterilmek koşulu ile vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ödemenin tamamının vadesinde yapılmaması halinde, mükellef ya ceza sorumlusu, indirimden yararlandırılmaz ve vergi aslı ile birlikte cezanın tamamının tahsili

¹¹⁶ Özbalcı, a.g.e., s.993

¹¹⁷ Kızılot, a.g.e., s.3485.

¹¹⁸ Burada vade, dava açma süresinin bitim tarihinden itibaren bir aydır.

yoluna gidilir. İndirim talebinde bulunmakla birlikte, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, normal bir aylık vade içinde ödemeyecek durumda olan mükelleflere, teminat göstermeleri koşulu ile, normal vadeyi izleyen 3 ay içinde ödeme imkanı sağlanmıştır. Teminat gösterilmesi halinde, vade 1 ay yerine 4 ay olmakta ve bu süre içinde yapılan ödemede, vadesinde yapılmış bir ödeme olarak kabul edilmektedir. Teminat, 30 günlük dava açma süresi içinde veya dava açma süresinin bittiği tarihten başlayan bir aylık normal ödeme süresi içerisinde gösterilebilir.

2.3.3. Cezalarda Yapılacak İndirimin Tutarı

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca, cezalarda yapılacak indirimin tutarı;

Bu cezanın birinci ya da ikinci kez işlenmesine göre farklı oranlarda indirim yapılmaktadır. Buna göre, vergi ziyai cezası ilk kez kesildiğinde yarısı, daha sonra kesilenlerde üçte biri oranında indirim yapılmaktadır. Vergi ziyai cezasında yapılacak 1/2'lik indirim, bir mükellefin tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır. Bundan sonra kesilecek cezalarda sürekli olarak 1/3 oranında indirim uygulanacaktır. Nitekim Maliye Bakanlığı da bir özeldesinde bu yönde görüş belirtmiştir¹¹⁹. Bu nedenle mükelleflerin küçük miktarlardaki vergi ziyai cezaları için indirim müessesinden yararlanmayıp, uzlaşma yoluna gitmelerinde yada cezanın tamamını ödemelerinde, daha sonra karşılaşılabilecekleri yüksek miktartlı bir vergi ziyai cezasında 1/2 oranında ceza indiriminden faydalanabilmeleri bakımından yarar vardır.

İlk defa kesilen vergi ziyai cezasının tebliğ edilmesinden önceki dönemlerde işlenmiş vergi ziyai cezası uygulamasını gerektiren suçlar dolayısıyla kesilen cezaların tamamı, ceza indirimi uygulamasında "birinci defa" yapılmış sayılır ve yüzde elli oranında indirimden yararlanır¹²⁰. Örneğin, A gelir vergisi mükellefinin 2006 takvim yılı hesapları, 2007 yılında incelenmiş ve ikmalen tarhiyat yapılarak vergi ve ceza ihbarnameleri 19 Mayıs 2007 tarihinde ilgiliye tebliğ edilmiştir. 2007 Eylül ayında aynı mükellefin 2004 ve 2005 takvim yılı hesapları incelemeye tabi tutulmuş, bulunan matrah farkına ilişkin salınan vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnameler 2007 Aralık ayında tebliğ edilmiştir. Bu durumda

¹¹⁹ Maliye Bakanlığının 19.11.1979 tarih ve 224475-1717/81524 sayılı özeldesini.

¹²⁰ Vergi Usul Kanunu 60 sıra no.lu Genel Tebliği.

bütün yıllara ait cezalarda indirim yüzde elli oranında yapılır. Çünkü ceza kesilmesini gerektiren suçların tamamı, 2006 yılına ait ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği 19 Mayıs 2007 tarihinden önce işlenmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, 1/2'lik indirimin her vergi türü için ayrı ayrı olmadığıdır. Örneğin , KDV nedeniyle kesilen vergi ziyai cezası için indirim talebinde bulunan ve yararlanan bir mükellef daha sonra gelir veya kurumlar vergisi yönünden yapılan bir inceleme sonucunda kesilen vergi ziyai cezası için ancak 1/3 oranında indirimden yararlanabilir.

Vergi aslına bağlı olsun olmasın, tüm usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları üçte bir oranında indirimden yararlandırılır. Görüldüğü gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından, indirimden yararlanmada tekerrür indirim miktarı üzerinde etkili değildir. Daha önce indirimden kaç kez yararlanmış olunursa olunsun, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatabının, her defasında yararlanacağı indirim miktarı, kesilen cezanın üçte biridir. Kuşkusuz indirim yapılabilmesi için, mükellef ya da ceza sorumlusunun süresi içinde başvuruda bulunarak vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını süresi içinde ödemesi ve dava açmaması gerekir.

Tekerrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda da, usulsüzlük cezasının aslının tabi olduğu üçte bir oranındaki indirim uygulanır.

2.3.4. İndirimli Ödemenin Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

Mükelleflerin adlarına salınan vergi ve kesilen cezalar için yukarıda belirtilen süre ve şartlarda, Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesine göre indirimli ödeme talebinde bulunmaları sonucu, belirlenen vade içinde vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödemeleri sonucu, (vergi ve cezayı ödeyen mükellefin yargı yoluna başvurması da söz konusu olmadığından) uyuşmazlık, mükellef ve idare açısından, idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır.

Uyuşmazlığın bu yolla sona ermesiyle, mükellef bu sorunla artık uğraşmayacağı için, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması

gerekmediğinden, davaya ilişkin giderleri de olmayacaktır¹²¹. İdare açısından da, emek ve zaman kaybını önlediği gibi, uyuşmazlık yargıya taşınmadığı için yargısal sürece ilişkin külfetler (mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlama, hazine avukatı görevlendirme, mahkeme harcı ödeme vs.) de söz konusu olmayacaktır.

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

İdare, daha önce yapmış olduğu terkin işleminden vazgeçerek, vergi aslı ve gecikme faizi ile cezanın tamamını tahsil yoluna gidecektir. Diğer bir ifade ile, ödemenin süresinde yapılmaması halinde, mükellefler ceza indiriminden yararlandırılmamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadırlar¹²².

Ceza indirimini uygulamasının mükellef yönünden doğurduğu diğer bir sonuç da, ödeme süresinin teminat gösterilmesi halinde üç ay daha uzamasıdır ki bu durum, ödemeye ilişkin finansman sorununun çözümü açısından önemlidir. Ödeme süresinin üç ay uzatılması için gerekli olan teminat, 30 günlük dava açma süresi içinde veya dava açma süresinin bittiği tarihten başlayan bir aylık normal ödeme süresi içerisinde gösterilebilir.

2.4. Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 ile Ek 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Genel olarak uzlaşma, birden çok taraf arasında bazı haklardan veya kazanımlardan karşılıklı olarak feragat edilip (vazgeçilip) bir mutabakatın sağlanmasıdır. Vergi hukukunda uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve vergi iadesi Hakkındaki Kanuna göre kesilen cezalar konusunda

¹²¹ Özbalcı, a.g.e., s.998.

¹²² Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.165.

vergi mahkemesine başvurmaksızın vergi idaresi ile mükellefin ortak bir noktada anlaşmasını öngörmektedir¹²³. Uzlaşma müessesesi ile, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve Vergi iadesi Hakkındaki Kanuna göre kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın (uyuşmazlık yaratmadan) mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi¹²⁴, dolayısıyla vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır.

Uzlaşma müessesesi, idare tarafından, yükümlüye yargı kanalını kullanmaması karşılığında verilen bir ödün yada pazarlık aracı olmaktan ziyade, vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere yükümlünün de katılımını sağlayarak bu işlemleri en doğru şekilde tesis etme çabasının aracıdır. Bu çabanın bir yan getirisi olarak da yükümlü ile ihtilaf konusu olay üzerinde sağlanan anlaşma kapsamında konunun yargıya intikali önlenmiş olacaktır¹²⁵.

Uzlaşmanın kabulünde izlenen esas amaç, uyuşmazlıkların kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır¹²⁶. Uzlaşma müessesesi ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanununa, 205 sayılı kanunla, 1963 yılında eklenmiştir. Zaman içinde, uygulamada, bazı değişiklikler yapılmıştır. 1985 yılında uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak 3239 sayılı kanunla, önemli bir değişiklik yapılmış ve o güne kadar sadece tarhedilmiş vergi ve cezalar üzerinde yapılabilen uzlaşmanın, henüz tarhedilmemiş vergi ve cezalar içinde yapılabilmesi imkanı getirilmiştir. Halen, vergi mevzuatımızda, “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı uzlaşma türü mevcuttur. Uzlaşma Müessesesi ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanununun Ek-1-12 maddelerinde yer almaktadır¹²⁷.

Amerikan İç Gelirler İdaresi (IRS-İnternal Revenue Service) uzlaşmayı, vergi alacağının ilerde tahsil edilebilecek yüksek fakat belirsiz tutarlara karşı, hemen ve

¹²³ Mehmet Tahir Ufuk, (2001): *Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:356, s.62.

¹²⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (2007): HUD Yayını, İstanbul, 2007: s.1087.

¹²⁵ Onur Demir, (2005): *Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi*, Vergide Gündem, S.10, s.15.

¹²⁶ Öncel vd, a.g.e., s.170.

¹²⁷ Atlar Ömer Arpacı, (2008): *Mükelleflerin Vergi Tarhiyatı Sonrası Seçenekleri*, Mali Çözüm, S:86, s.128.

mümkün olduğu kadar yüksek bir tahsil edilerek ilgili dosyanın kapatılması olarak tanımlanmaktadır¹²⁸.

Vergi Usul Kanunumuzda yer alan uzlaşma müessesesi konusunda her ne kadar kesin ve dava edilemeyeceği konusunda kanun hükmü bulunsa da vergi kanunlarının uygulanması sırasında gerek vergi idaresi gerekse de inceleme elemanları tarafından yapılan yorum hataları sonucunda tarh edilen vergi ve cezalarda uzlaşmış olsa bile, bu hataların uzlaşmadan sonra tespit edilmesi durumunda mükellef tarafından konunun vergi idaresine iletilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu çerçevesinde gerekli incelemelerin sonucunda düzeltme hükümleri gereğince söz konusu vergi ve cezalar önceki uzlaşma tutanakları iptal edilmeksizin düzeltilebilir¹²⁹.

Türk Vergi Sisteminde; adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat sonrası uzlaşma,

Vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma olmak üzere iki ayrı uzlaşma türü bulunmaktadır.

2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin yasal adı "uzlaşma" olup tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayırt etmek için ve verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra işlerlik kazandığından bu adla bilinmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar konusunda VUK.'nda sayılan hallerde mükellef ile vergi idaresinin anlaşmasıdır. Amacı ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerle, bunların cezaları konusunda, mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıklara idare aşamasında son vererek yargı yoluna gitmeden anlaşmalarını sağlamaktır. 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanunla¹³⁰ yapılan değişiklik ile kanun maddesi şu şekilde değiştirilmiştir.

¹²⁸ Mehmet Ali Özyer, (2004): *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayını, İstanbul: s.897.

¹²⁹ Mahmut Tayyar Ergül, (2007): *Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Daha Sonra Düzeltme Yapılabilir mi?*, Mali Çözüm, S:84, s.183.

¹³⁰ R.G., S: 26800, 27 Şubat 2008.

“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (5736 sayılı kanunun 6 ncı maddesiyle değişen ibare)(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç¹³¹) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir¹³²”.

4369¹³³ ve 4444¹³⁴ sayılı Kanunlarla tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesini düzenleyen maddeler önemli ölçüde değiştirilmiş gerekçe olarak da bu müessesenin uygulanmasında genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak, vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarlarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözleendiğinden bu uygulama ile müessesenin amacına ters bir durum ortaya çıktığı vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayırımın ortadan kalkması sonucunu doğurduğu ifade edilmiştir¹³⁵. Uzlaşma ile vergi cezalarının yanı sıra vergi asılları da kısmen veya tamamen kalkabilmektedir.

2.4.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebini Gerektiren Sebepler

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

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe nedeniyle,
- VUK.'nun 369'uncu maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklanan nedenlerle,
- VUK.'nun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile,
- Bunların dışındaki her türlü maddi hatadan,

¹³¹ (Değişmeden önceki şekli) (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)

¹³² Vergi Usul Kanunu Ek Madde 1.

¹³³ R.G., S: 23417, 29.07.1998.

¹³⁴ R.G., S: 23786, 14.08.1999.

¹³⁵ Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe, 4369 sayılı Kanun Türkiye), (2000): Bankalar Birliği (TBB) ve TÜRMOB Ortak Yayını, Ankara: s.82.

- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması, şartlarından en az birinin bulunması gerekir¹³⁶.

Bu maddede sayılan şartların oldukça geniş kapsamlı olması ve idarenin mükellefin iddialarının aksini ispatlama imkanı bulunmaması ve yasa hükümlerini geniş yorumlaması "nedeniyle bütün tarhiyatlar için uzlaşma talebi mümkün görülmektedir. Nitekim Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliğinde¹³⁷ uzlaşma talebinde bulunabilmek için herhangi bir ön şarta yer verilmemiştir. Uygulamada uzlaşma talebinin bu sebeplerden birine dayanıp dayanmadığı üzerinde fazlaca durulmamakta ve zımnen birinci nedenin var olduğu varsayılarak uzlaşma talepleri kabul edilmektedir.

2.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra mükelleflerin faydalanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şekillerinin ikisinde de mükellef adına tarh edilen vergi ve cezalarda mükellef lehine bir indirimle gidilmektedir. Burada önemli olan husus tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmayan mükellefin isterse tarhiyat sonrası uzlaşmadan faydalanabilmesidir. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmez.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmesinden dolayı (kaçakçılık suçu) vergi ziyana sebep verilmesi durumunda mükellefler adına tarh edilecek vergiler ve cezalar uzlaşma kapsamına girmez¹³⁸.

Öte yandan mükellef tarafından kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak verilen ancak şartların ihlali sebebiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girer¹³⁹.

¹³⁶ Mutluer, a.g.e., s.61.

¹³⁷ R.G., S: 23600, 03. 02 1999 .

¹³⁸ Nemci Aslan, (2007): *Uzlaşma-1*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:499, s.39.

¹³⁹ Nemci Aslan, (2007): *Uzlaşma-2*, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:501, s.52.

2.4.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Vergiler

Vergi Usul Kanununa tabi olan ve genel bütçeye giren ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen tüm vergi, resim ve harçlar uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Ancak kendiliğinden verilen beyannameler ile pişmanlık şartlarının ihlali nedeniyle tahakkuk eden vergiler için uzlaşma talep edilemez. Keza VUK'un 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca 3 kat vergi ziyayı kesilen tarhiyata (kaçakçılık fiilleri sonucu vergi ziyama sebebiyet verilen durumlar) ilişkin vergilerde uzlaşma konusu edilemez.

2.4.1.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Cezalar

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu cezalar; vergi ziyama bağlı cezalar, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları aşağıda konu başlıkları ile açıklanacaktır.

2.4.1.2.2.1. Vergi Ziyama Bağlı Cezalar

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya genel bütçeye giren, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezalarından;

-VUK 344. maddenin üçüncü fıkrasına göre, üç kat vergi ziyayı kesilen tarhiyatlarda (kaçakçılık fiilleri sonucu vergi ziyama sebebiyet verilen durumlar) vergi ziyayı cezası uzlaşma konusu yapılamaz.

- VUK 344. maddenin ikinci fıkrasına göre vergi ziyayı kesilen tarhiyatlarda (kaçakçılık dışındaki fiiller sonucu vergi ziyama sebebiyet verilen durumlar) vergi ziyayı cezası uzlaşma konusu yapılabilir.

- VUK 344. maddenin dördüncü fıkrası uyarınca %50 oranında vergi ziyayı kesilmesi halinde ise, yalnızca bu ceza uzlaşma konusu yapılabilecektir¹⁴⁰.

İl özel idareleri ve belediyelere ait olup VUK. hükümlerine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilmiş olan vergi ziyayı uzlaşma konusu yapılabilecektir. Ayrıca belediyelerce tahsil edilen ve ikmalen tarh olunan emlak vergisi için kesilecek cezalar ile il özel idaresinden ilmühaber almaksızın ticari

¹⁴⁰ HUD, a.g.e., s.1018.

maksatla taş ocağı işletilmesi halinde re'sen tarh edilen harçlara ilişkin kesilecek cezalar uzlaşma konusu yapılabilir. VUK.'nun Ek 12'nci maddesine göre, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi iadesi Hakkında Kanununun 6'ncı maddesi uyarınca kesilen cezalarda da uzlaşma yapılabilir.

2.4.1.2.2.2. Usulsüzlük Cezaları

VUK.'nun Ek 1'inci maddesi tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girecek cezaları, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilecek vergilere ilişkin cezalar olarak belirlediğinden herhangi bir vergi tarhiyatı olmaksızın kesilecek birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilemez. Ancak 336'ncı madde uyarınca usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının kıyaslanarak ağır olan cezanın kesildiği durumda, usulsüzlük cezası da uzlaşmaya konu edilebilir.

2.4.1.2.2.3. Özel Usulsüzlük Cezaları

Özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilemez ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilir¹⁴¹.

2.4.1.2.3 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının teşkili ve yetkisi ile ilgili konular başlıklar ile aşağıda açıklanacaktır.

2.4.1.2.3.1.Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur¹⁴².

¹⁴¹ (Genel-TSU)Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 2.

¹⁴² 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Md. 2.

2.4.1.2.3.1.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

2.4.1.2.3.1.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

2.4.1.2.3.1.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur¹⁴³. (23.03.2007 tarih ve 26471 sayılı Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 1. maddesiyle değişen madde)

2.4.1.2.3.1.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

¹⁴³ 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Md.1.

2.4.1.2.3.1.5 Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.

2.4.1.2.3.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

Söz konusu Yönetmelik değişikliği ile uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlere göre yeniden teşekkül ettirilmiş ve uzlaşma komisyonları, vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu olarak yeniden belirlenmiştir.

Bu belirleme çerçevesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır, bunlar tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 1 : Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

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

Kaynak : 352 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 25994 ,15.11.2005.

Yönetmelikte yapılan değişiklik paralelinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı da aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu tablo 2’de görölmektedir. Tabloya göre, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ve dört grup vergi dairesi başkanlıklarının vergi, resim ve harçlar için vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde komisyonların limit tutarları görölmektedir.

Tablo 2: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Limitleri

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

Kaynak : 352 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 25994 ,15.11.2005.

Vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları tablo 3’de görölmektedir. Tabloya göre, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ve dört grup vergi dairesi başkanlıklarının vergi, resim ve harçlar için vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları limitleri tutarları görölmektedir.

Tablo 3: Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Limitleri

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

Kaynak : 352 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 25994 ,15.11.2005.

Mal müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları tablo 4’de görülmektedir. Tabloya göre, dört grup vergi dairesi başkanlıklarının vergi, resim ve harçlar için vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları limitleri tutarları görülmektedir.

Tablo 4 : Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları Limitleri

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

Kaynak : 352 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 25994 ,15.11.2005.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdarlık uzlaşma komisyonu tablo 5’de görülmektedir. Tabloya göre, Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde vergi, resim ve harçlar için defterdarlık uzlaşma komisyonu bünyesinde kurulan uzlaşma komisyon limit tutarı görülmektedir.

Tablo 5 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu Limiti

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000

Kaynak : 360 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 26225 ,11.07.2006.

Vergi dairesi uzlaşma komisyonları tablo 6’da görülmektedir. Tabloya göre, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi, resim ve harçlar için vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları limitleri tutarları görülmektedir.

Tablo 6 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları Limiti

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000
Malmüdürlükleri	3.000

Kaynak : 352 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 25994 ,15.11.2005.

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

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

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

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tespit edilmiş olup, bu komisyonlardan il merkezlerinde bulunan Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırları 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir¹⁴⁴.

İl merkezlerinde (büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alan sınırları içinde) yer alan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma talepleri, aşağıda belirtilen limitlerin aşılması halinde, ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

¹⁴⁴ 356 sıra no'lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 26089 , 23.02.2006.

Grup vergi dairesi başkanlıkları tablo 7’de görülmektedir. Tabloya göre, dört grup vergi dairesi başkanlıklarının vergi, resim ve harçlar için vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde uzlaşma komisyonları limit tutarları görülmektedir.

Tablo 7 : Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Limitler

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

Kaynak : 356 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 26089 ,23.02.2006.

İstanbul ilinin tamamı ile diğer illerin il merkezi dışındaki vergi daireleri (bağlı vergi daireleri dahil) için 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen tutarlar uyarınca işlem yapılmaya devam olunacaktır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Yukarıda belirtilen uzlaşma komisyonlarından biri olan, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun kuruluşu, işleyişi ve yetki sınırına ilişkin açıklamalara 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde¹⁴⁵ yer verilmiştir.

Komisyonun Oluşumu: Komisyon, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanı veya Grup Başkanlarından birinin başkanlığında, grup başkanları ve/veya müdürlerden oluşur. Komisyon bir başkan ve iki üye olmak üzere üç kişiden müteşekkildir. İhtiyaç duyulması halinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Komisyonun Yetkisi: Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki defterdarlıkların uzlaşma yetkisini aşan ve bu tebliğ ile belirlenen yetki sınırları içerisindeki uzlaşma taleplerinin incelenmesi bu komisyonun yetkisindedir.

¹⁴⁵ 360 sıra no’lu V.U.K. Genel Tebliği, R.G., S: 26225 ,11.07.2006.

Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırları en son 352 ve 356 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde bulunan uzlaşma komisyonları için yukarıda belirtilen tebliğlerle belirlenen yetki sınırları geçerli olup, aynı şekilde çalışmaya devam edilecektir.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan 52 ildeki defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 50.000.-YTL¹⁴⁶ olarak yeniden belirlenmiştir.

Bu belirlemelere göre vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının 352 ve 356 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunca; defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetkisi sınırını (50.000.-YTL) aşan uzlaşma taleplerinden, 750.000.-YTL'ye kadar olan uzlaşma talepleri vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca; bu komisyonun yetki sınırını aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır¹⁴⁷.

Defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sınırı aşan uzlaşma talepleri, defterdarlığın ilgili birimi tarafından, yetki sınırlarına göre doğrudan ilgili uzlaşma komisyonuna (vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonuna) intikal ettirilecektir. Bu komisyonun sekretarya hizmetleri Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilecektir. Bu komisyonun yetkisine giren uzlaşma taleplerine ilişkin dilekçeler, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, defterdarlık veya Gelir Yönetimi Daire Başkanlığına verilebilir. Bu dilekçenin taahhütlü postayla gönderilmesi de imkan dahilinde bulunmaktadır.

Genel Olarak Sekretarya Hizmetleri: Sekretarya hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri,

¹⁴⁶ 360 sıra no'lu V.U.K. Genel Tebliği, RG, S: 26225 ,11.07.2006.

¹⁴⁷ 360 sıra no'lu V.U.K. Genel Tebliği, RG, S: 26225 ,11.07.2006.

vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir¹⁴⁸.

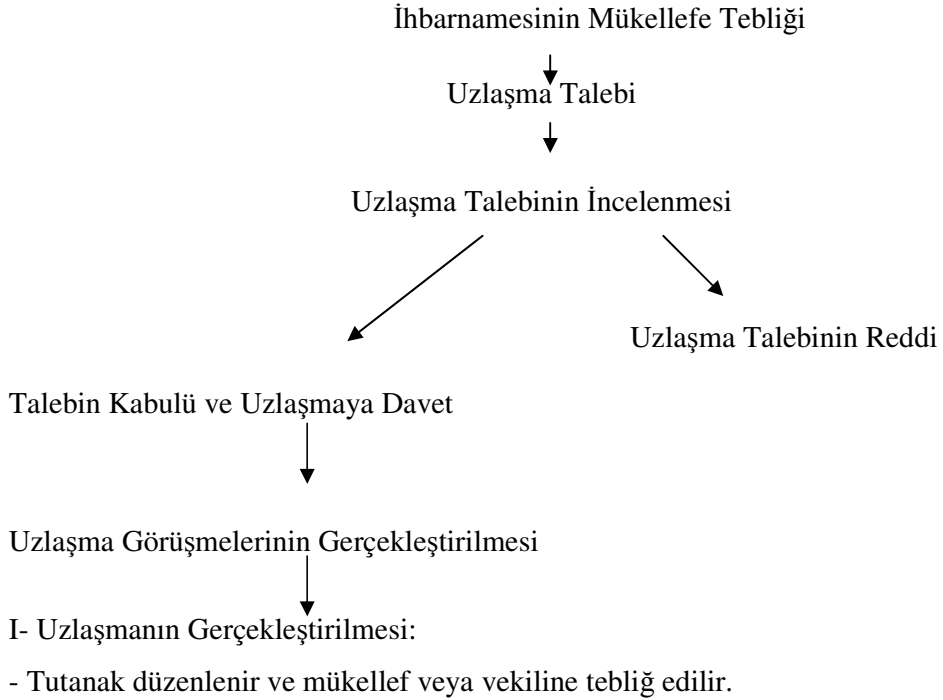
Bu komisyonlar iller ve ilçeler itibariyle yetki sınırları tespit edilerek sınıflandırılmış ve özellikle nüfusun yoğun olduğu iller için yetki sınırı geniş tutulmuş ve merkez teşkilatının yükü azaltılmıştır.

Komisyonların Toplantı ve Karar Yeter Sayısı: Uzlaşma Yönetmeliğinin 6'ncı maddesi uyarınca komisyonlar üyelerinin tamamının katılımı ile toplanıp çoğunlukla karar verirler. Bu durumda toplantı yeter sayısı 3, karar yeter sayısı ise 2'dir. Karar yeter sayısı 2 olmakla birlikte komisyonlar fiilen oy birliğiyle karar verirler.

2.4.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yöntemi

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci şu şekilde işlemektedir:

Mükellef Adına Verginin Tarh Edilmesi ve Cezanın Kesilmesi Vergi / Ceza



¹⁴⁸ 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, m.4

- Tutanak vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

II- Uzlaşmanın Temin Edilememesi:

- Tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline tebliğ edilir.

III- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi:

- Komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir.

Uzlaşmanın Tebliğ Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

- Mükellef vergi/ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğ tarihini takip eden 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.
- Mükellef, 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir¹⁴⁹.

2.4.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar

Maliye Bakanlığınca çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliğinin 7'nci maddesine göre;

- Mükellefin bizzat kendisi,
- Mükellefin resmi vekaletini haiz vekili,

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri, uzlaşma talebinde bulunmaya yetkilidir. Bunların dışındaki kişilerin uzlaşma talebinde bulunması halinde talep geçersiz sayılır. Uzlaşma dilekçesinin talepte bulunmaya yetkili olanlar tarafından imzalanmamış olması halinde, uzlaşma talebi hiç yapılmamış sayılır. Talebin reddine gerek olmayıp ek dava açma süresi de söz konusu değildir.¹⁵⁰

2.4.1.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılacak Makam, Uzlaşma Talebinin Şekli ve Süresi

Uzlaşma talebi kural olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. Uzlaşma komisyonları bilinen resmi bir daire olmadıklarından, ilgililerin başvuracakları merci

¹⁴⁹ <http://www.bursavdb.gov.tr/dokumanlar/dilekceleri/Tarhiyatsonrasiuzlasmasureci.doc>, 27.03.2008.

¹⁵⁰ Yılmaz Özbalcı, (2001): *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: s.908.

bakımından sık sık yanlışlığa düştükleri görülmektedir. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak illerde ihbarnameyi gönderen vergi dairesine veya gelir müdürlüklerine yapılacak başvurular da yetkili makama yapılmış kabul edilir. Dilekçenin defterdarlığa verilmesi de yeterlidir, ilçelerde ise varsa müstakil vergi dairesi müdürlüğüne yoksa malmüdürlüğüne dilekçeyle başvurulabilir. Merkezi uzlaşma komisyonunca incelenecek uzlaşma talepleri mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılır.

Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması şarttır. Ancak okur yazar olmayanların sözlü taleplerinin tutanağa geçirilmesi ve bu tutanağın altına mükellefin parmak basması halinde de talebinin geçerli olacağını kabul etmek gerekir. Uzlaşma talebine ilişkin olarak gerekçe yazılması gerekmez. Başvuruya ilişkin dilekçe elden teslim edilebileceği gibi taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Süresinde ulaşılmış olmak kaydıyla adi posta ile gönderilen dilekçeler de işleme konulur.

VUK'nun Ek 1'inci ve uzlaşma yönetmeliğinin 9'uncu maddesi gereğince uzlaşma talebi, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihi takip eden 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre tespit edilirken ihbarnameye karşı dava açma, cezada indirme ve uzlaşma taleplerinin aynı süre içinde yapılmasının sağlanması amaçlanmıştır¹⁵¹. 30 günlük süre hak düşürücü bir süredir. Bu nedenle süresinde yapılmayan başvuru yapılmamış kabul edilir. Ancak mükellefin mücbir sebep ileri sürmesi durumunda başvuru süresinin uzayıp uzamayacağına ilişkin olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Danıştayın vergi ödevi sayılmayan uzlaşma için mücbir sebep halinin ileri sürülemeyeceği¹⁵² yönünde kararlarının yanında aksi yönde kararları da bulunmaktadır.

2.4.1.3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma Yönetmeliğinin 6'ncı maddesi gereğince, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşmanın çoğunlukla sağlanması durumunda karara katılmayan üyenin muhalefet nedeninin, tutanakta açıkça belirtilmesi gerekir. Komisyona katılmayacak üyeler herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde bunlara vekalet

¹⁵¹ Özyer, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.696.

¹⁵² Şükrü Kızılot, (2002) : *Danıştay Kararları ve Muktezalar*, Yaklaşım Yayınevi, Cilt: 2, Ankara: s.648.

edenler komisyonda görev yaparlar. Uzlaşma görüşmeleri, yetkili uzlaşma komisyonu üyelerinin yanı sıra mükellef ve/veya mükellef temsilcisi, mükellefin bağlı olduğu odadan bir temsilci ile 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunun katılımı ile uzlaşma için belirlenen yer ve günde yapılır. Oda temsilcisi ile meslek mensubunun uzlaşma görüşmelerine katılmaları mükellefin isteğine bağlıdır. Fakat bu kişilerin bulunup bulunmaması uzlaşmanın geçerliliğini etkilemez. Ayrıca bu kişiler uzlaşma tutanaklarına imza atamazlar, şerh düşemezler.

Uzlaşma komisyonu esas hakkında müzakere açarak görüşmelere başlar ve bir de başlama tutanağı düzenler. Uzlaşma görüşmeleri genel olarak mükellefle komisyon arasında bir pazarlık şeklinde geçmektedir. Komisyonların genel eğilimi ihbarnamede yazılı vergi aslını değiştirmeden cezada % 90 civarında bir indirim yapmak şeklinde ortaya çıkmaktadır. Cezada indirme talebi halinde cezanın % 50'sinin indirilecek olması, uzlaşmalarda cezada indirimin gerekçesini oluşturmaktadır. Mükelleflerin ödeme güçleri, gecikme faizlerinin yüksekliği ve tarhiyatın ihtilaf konusu olması halinde yargı organlarının benzer konularda verdiği görüşler dikkate alınarak zaman zaman vergi aslında indirimle gidildiği de görülmektedir. Tarhiyatın dayanağı komisyonlarda genellikle tartışma konusu edilmezken daha bağımsız olması nedeniyle Merkezi Uzlaşma Komisyonunda bu durumun da müzakare edildiği ve vergi aslında önemli indirimler yapıldığı gözlenmektedir¹⁵³. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç durum ortaya çıkmaktadır.

2.4.1.3.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sağlanması ve Sonuçları

Uzlaşma görüşmesi sonucunda mükellefle komisyonun ihbarnamede tebliğ edilen vergi veya cezanın ödenmesi gereken miktarı üzerinde anlaşmaya varmaları halinde uzlaşma sağlanmış kabul edilir. Bu durumda düzenlenen uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanır ve bir nüshası aynı yerde mükellefe tebliğ edilir. Bu tutanağı alan mükellefe uzlaşma sonucu vergi dairesi tarafından ayrıca tebliğ edilmez. Bu nedenle bu tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır ve ödeme süresi tutanakta yazılı tarihe göre hesaplanır.

¹⁵³ Özyer, a.g.e. s.697.

Uzlaşmanın vaki olması ile tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşmiş olur. Vergi dairesi, daha önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve vergi cezasını, bir düzeltme fişi ile uzlaşma tutanağındaki miktara göre düzeltir. Mükellef ve adına ceza kesilmiş olanlar da vergi borçlarını veya cezalarını ödeyerek ihtilafı sona erdirirler. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiç bir merciye şikayette bulunulamaz. Yargı yoluna ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde gidilebilir¹⁵⁴.

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır (VUK Ek. Md.7).

Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen 2.12.1999 tarih B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Muktezada, uzlaşma yoluyla kesinleşen ve VUK.'nun 118/2 ve 3'üncü maddesinde belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın VUK.'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir¹⁵⁵. Ancak, yapılmış bir uzlaşmada hata sözkonusu ise, hatanın düzeltilmesinin VUK.'nun düzeltme hükümlerine göre yapılması her zaman uygun olmayabilir. Çünkü uzlaşma komisyonunun kararı dışında bir tasarruf uzlaşma müessesesini zedeleyecektir¹⁵⁶. Uzlaşma vergi veya cezadan yalnızca birinde olsa bile dava imkanı her ikisi bakımından ortadan kalkar¹⁵⁷.

2.4.1.3.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Temin Edilememesi ve Sonuçları

Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde, mükellefin uzlaşma görüşmesine gelmemesi, geldiği halde tutanağı imzalamaması veya ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi hali uzlaşmanın temin edilememesi olarak ifade edilmiştir. Gerçekte bu durumun uzlaşmanın vaki olmaması halinden pek bir farkı yoktur. Uzlaşmanın temin edilememesi ile vaki olmaması sonuçları açısından ancak mükellefin uzlaşma

¹⁵⁴ S. Ateş Oktar, (2008): *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul: s.431.

¹⁵⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, (1999): *Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özetler*, Ankara: s. 366.

¹⁵⁶ D. Erkan Ateşli, (2000): *Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım, Sayı 89. s. 177.

¹⁵⁷ Danıştay 7. D. 25 3.1999 tarih E No. 1998/596, K. No: 1999/1323, Danıştay Dergisi. Sayı. 101. s 572.

komisyonunun nihai teklifini kabul edecek olması halinde farklılık taşır. Bunun dışında mükellefin ihtilafı çözüm için dava açma dışında yolu kalmamaktadır. Bununla birlikte uzlaşmanın temin edilememiş olması halinde dava açma süresi de fark edebilecektir. Çünkü uzlaşmanın temin edilememiş olması halinde tutanak, belirlenen uzlaşma gününden daha sonra tebliğ edilebileceği için dava açma süresi, uzlaşma görüşmesinin yapılması gereken gün ile tutanağın tebliğ edildiği tarih arasındaki süre kadar farklı olacaktır.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, ilgilinin açık ve tutanağa geçmiş bir beyanı olmasa bile dava açma süresi içinde VUK.'nun 376'ncı maddesine göre ceza indirimini isteyebilir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde mükellef tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakkını kullanabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzamaktadır.

2.4.1.3.3.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Sonuçları

Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklif ettiği miktarların mükellefçe kabul edilmemesi halinde uzlaşma sağlanmamış sayılır. Bu durum Yönetmelikte uzlaşmanın vaki olmaması şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda komisyon teklif ettiği miktarları tutanağa geçirir ve bu tutanak mükellefle birlikte imzalanır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış sayılır. Bunun için mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bir dilekçe ile başvurması yeterlidir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı, tarhedilen vergi ve kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler çerçevesinde ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Eğer (uzlaşma gününün geç tespitinden dolayı) dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmışsa, bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

2.4.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının İstatistikî Değerlendirilmesi

Tablo 8 : Dosya Sayısı ve Tutar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Faaliyetleri

Yıllar	Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Vergi Tutarı (YTL)	Ceza Tutarı (YTL)	Vergi Tutarına göre Ceza %
2003	3.896.382	57.110	45.623	20.515.066	6.499.576	32%
2004	4.031.702	111.880	102.512	189.194.947	29.971.456	16%
2005	3.876.305	154.627	143.301	109.437.792	24.333.606	22%
2006	3.937.878	124.101	114.070	102.010.089	17.435.353	17%
2007	4.027.665	137.404	124.888	134.219.902	16.724.269	12%

Kaynak : G.İ.B. 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 yıllarına ait Faaliyet Kitabından derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 8’de görüldüğü gibi, 2003 yılında 3.896.382 mükelleften 57.110 adet tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 45.623’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 80’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 20.515.066 YTL vergi için, 6.499.576 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama %32 oranında ceza kesilmiştir.

2004 yılında 4.031.702 mükelleften 111.880 adet tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 102.512’si ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 92’si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 189.194.947 YTL vergi için, 29.971.456 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 16 oranında ceza kesilmiştir.

2005 yılında 3.876.305 mükelleften 154.627 adet tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 143.301’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 93’ü ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 109.437.792 YTL vergi için, 24.333.606 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 22 oranında ceza kesilmiştir.

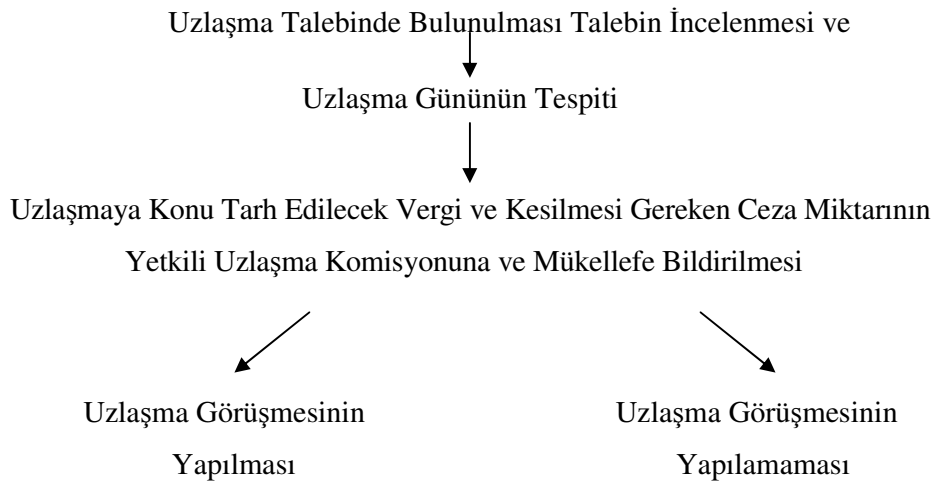
2006 yılında 3.937.878 mükelleften 124.101 adet tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 114.070'i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 92'si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 102.010.089 YTL vergi için, 17.435.353 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 17 oranında ceza kesilmiştir.

2007 yılında 4.027.665 mükelleften 137.404 adet tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 124.888'i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 91'i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 134.219.902 YTL vergi için, 16.724.269 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama % 12 oranında ceza kesilmiştir.

2.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin, aralarında henüz doğmamış olan ancak doğmasına kesin gözüyle bakılan uyuşmazlığı yargı organlarına intikal ettirmeden karşılıklı ödünler vererek anlaşma yoluyla çözümlenmeleridir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, yapılan vergi incelemesine dayanılarak ikmalen ya da re'sen bir vergi tarhiyatı yapılmadan önce salınacak vergilerle kesilecek ceza tutarı üzerinde vergi idaresi ile yükümlünün karşılıklı görüşüp anlaşmasıdır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci şu şekilde işlemektedir :





↓
• Mükellefe uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi

• Mükellefin uzlaşma talebinden vazgeçmesi.

I- Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

- Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline tebliğ edilir.
- Tutanak vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

II- Uzlaşmanın Temin Edilememesi

- Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar.
- Tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

III- Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi

- Düzenlenen tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır ve tutanağın bir örneği mükellef veya vekiline verilir.

Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Gerçekleşmemesi:

- Vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar ve mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ eder.

• Tebliği alan mükellef, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.

• Mükellef, tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir¹⁵⁸.

¹⁵⁸ <http://www.bursavdb.gov.tr/dokumanlar/dilekceler/Tarhiyatoncesiuzlasmasureci.doc>

2.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma, sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak salınacak ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi ve cezaları (VUK. 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi zıyayı kesilen vergi ve ceza hariç) kapsamaktadır. Nitekim TÖUY'nin 13'üncü maddesinin son fıkrasına göre inceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal etmedikçe uzlaşma yapılamaz. Bu nedenle;

- Takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerine tarh edilen vergi ve kesilen cezalar.
- İnceleme raporuna bağlanmamış ikmalen tarhiyatlar,
- İdarece yapılacak tarhiyatlar,
- Kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar,
- Pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilen cezalar,
- Belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar¹⁵⁹,
- Gümrük ve tekel idaresi tarafından tarhiyatlar¹⁶⁰, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemezler.

Ayrıca VUK Ek Madde 12'ye göre, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun hükümlerinin uygulaması sonucu, vergi incelemesi ile fazla vergi iadesine neden olunması durumunda da tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün olmamaktadır¹⁶¹.

Vergi inceleme raporlarında ikmalen veya re'sen tarhiyat önerilmiş olmasının önemi yoktur. Ancak kesilmesi önerilen cezaya bağlı olarak tarh edilecek vergiler uzlaşma dışı kalabilmektedir. VUK.'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre üç kat vergi zıyayı cezası kesilmesi önerilen tarhiyatlar uzlaşma kapsamına girmemektedir. Yükümlünün vergi ziyama yönelik birkaç fiilinden sadece bir kısmı bile kaçakçılık sayılan fiillerden olsa tarhiyatın tamamı tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmamaktadır.

¹⁵⁹ Şükrü Kızılot, (2001): *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, cilt 3, Ankara: s. 363.

¹⁶⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, (2007): *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yay. Bursa: s.230.

¹⁶¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s.230.

2.4.2.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Vergiler

Vergi Usul Kanununa tabi olan ve vergi inceleme raporları ile ikmalen veya re'sen tarh edilmesi önerilen tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı fonların miktarı ne olursa olsun uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Ancak VUK.'nun ek 11'inci maddesi gereğince anılan Kanunun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergiler tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır.

2.4.2.1.2. Tarhiyat öncesi Uzlaşmaya Konu Cezalar

Uzlaşmaya ilişkin hükümlerde 4008, 4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla 5 yıl içinde üç ayrı değişiklik yapılması nedeniyle uzlaşmaya konu edilecek cezalar açısından dönemler itibarıyla farklı uygulamalar söz konusu olmaktadır.

2.4.2.1.2.1. Vergi Ziyasına Bağlı Cezalar

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi inceleme raporları ile kesilmesi önerilen vergi ziyayı cezaları girmektedir.

- VUK 344. maddenin üçüncü fıkrasına göre, üç kat vergi ziyayı kesilen tarhiyatlarda (kaçakçılık fiilleri sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlar) vergi ziyayı cezası uzlaşma konusu yapılamaz.

- VUK 344. maddenin ikinci fıkrasına göre vergi ziyayı kesilen tarhiyatlarda (kaçakçılık dışındaki fiiller sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlar) vergi ziyayı cezası uzlaşma konusu yapılabilir.

- VUK 344. maddenin dördüncü fıkrası uyarınca %50 oranında vergi ziyayı kesilmesi halinde ise, yalnızca bu ceza uzlaşma konusu yapılabilecektir¹⁶².

¹⁶² HUD, a.g.e., s.1018.

2.4.2.1.2.2. Usulsüzlük Cezaları

VUK.'nun 352'nci maddesinde sayılan fiiller nedeniyle kesilecek olan ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek usulsüzlük cezalarının vergi inceleme raporlarında belirtilmiş olması gerekir. Bu durumda genellikle;

Vergi ziyama bağlı olarak kesilecek cezalarla usulsüzlük cezalarının birleştiği ve 336'ncı madde uyarınca yapılan kıyaslama sonucu usulsüzlük cezasının miktar itibariyle daha ağır olması,

Vergi incelemesinde vergi ziyama ilişkin bir tespit bulunmamakla birlikte 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerin tespit edilmiş olması halinde ortaya çıkar.

2.4.2.1.2.3. Özel Usulsüzlük Cezaları

Vergi inceleme raporu ile kesilmesi önerilen özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilir.

Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili :

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması halinde, başkanlıkça tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Bakanlık veya Başkanlık merkezi inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil

üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur. İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

Gerektiğinde, ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir. Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.

Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonların Teşkili:

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde: Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur.

Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde: Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar

yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni iştirak eder.

Diğer mahalli vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler.

Bu maddeye göre teşekkül eden komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerekliğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon kurulabilir. İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.

İncelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Başkanlık, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde

yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir¹⁶³.

Merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekretarya hizmetleri Grup Başkanlıklarınca (Grup Başkanlığı bulunmaması halinde mensup olunan kurul yetkililerince), geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekretarya hizmetleri ise ekip başkanlıklarınca yürütülür.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde mahalli inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler için vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulacak komisyonların sekretarya hizmetleri ilgili grup müdürlüğünce yürütülür.

(22.10.2005 tarih ve 259746 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesiyle değişen ibare) Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde mahalli inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri gelir müdürlüklerince yerine getirilir

(22.10.2005 tarih ve 259746 sayılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesiyle değişen fıkra) Ekip başkanlıklarınca oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma dosya ve yazıları turne bitiminde ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa gönderilir.

2.4.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yöntemi

Vergi uyumsuzluklarında idari çözüm yollarından biri olan, uzlaşma müessesesi içinde yer alan tarhiyat öncesi uzlaşma konusu ile ilgili açıklamalar aşağıda açıklanacaktır.

¹⁶³ HUD, a.g.e., s.1030.

2.2.4.2.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayalı olduğu için, kural olarak nezdinde vergi incelemesi yapılanın uzlaşma talebinde bulunması gerekir. Bununla birlikte inceleme yapılan adına;

Noterden alınmış vekaletnameye dayalı olarak vekili,

Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri, uzlaşma talebinde bulunabilir.

Uzlaşmada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Sadece noterden düzenlenen bir vekaletname ile bu konuda yetki verilmiş olması gerekmektedir. Uzlaşma talebine ilişkin başvurunun yazılı olarak; inceleme yapana veya bunun bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yapılması şarttır. Sözlü olarak yapılacak uzlaşma başvuruları konusunda Yönetmelikte herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte VUK.'nun 169'uncu maddesi hükmünün dikkate alınarak defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okur yazar olmayanların sözlü taleplerinin tutanağa geçirilmesi ve bu tutanağın altına mükellefin parmak basması halinde de talebinin geçerli olacağını kabul etmek gerekir. İnceleme talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Başvuru dilekçeleri için herhangi bir şekil şartı veya standart yoktur. Ancak dilekçede;

-Mükellefin adı-soyadı, adresi,

-Mükellef adına vekilinin başvuruda bulunması halinde vekilin adı-soyadı, vekaletname tarih ve numarası,

-İncelemenin ilgili olduğu vergilendirme dönemleri yazılmalıdır.

-Başvuruya ilişkin dilekçe elden teslim edilebileceği gibi taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Süresinde ulaşmış olması kaydıyla adi postayla gönderilen dilekçeler de işleme konur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada kısmi uzlaşma öngörüldüğü için dilekçede inceleme raporu ile tarhi öngörülen vergi ve cezalardan hangisi için uzlaşma talebinde bulunduğu da belirtilmelidir. Ancak dilekçede kısmi uzlaşma talebinde

bulunulmamış olması mükellefin uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunmasına engel teşkil etmemektedir.

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması halinde ayrıca yazılı başvuruda bulunmaya gerek kalmaz. Bunun için inceleme yapanın incelemeye ilişkin olarak veya münhasıran bu hususu tespit etmek için düzenleyeceği tutanakta uzlaşma talep edildiğinin belirtilmesi yeterlidir. Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilir.

2.4.2.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet ve Davete Uyulmaması

İncelemenin mükellefin bilgisi dışında yapıldığı durumda inceleme elemanı her hangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya çağırabilir. Bu durumda inceleme raporu ile uzlaşma yer ve zamanını gösteren davetiye, uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe tebliğ edilmelidir. Davetiyede uzlaşma yer ve saatinin de bildirilmesi gerektiği için mükellefin belirtilen günde uzlaşma yerine gelmesi daveti kabul ettiğini gösterir. Ancak uzlaşma davetini kabul etmemesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanabilmesi daveti reddettiğinin tevsiki halinde geçerli olur. Aksi takdirde uzlaşma davetine uyulmaması halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmakta, bunun sonucunda tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı kalmamaktadır.

2.4.2.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması ve Uzlaşma Görüşmeleri

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 14'üncü maddesi gereğince, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Komisyona katılmayacak üyenin yerine Yönetmeliğin 5 ve 6'ncı maddeleri dikkate alınarak yeni üye seçilir. Uzlaşma görüşmeleri, yetkili uzlaşma komisyonu üyelerinin yanı sıra mükellef ve/veya mükellef temsilcisi, mükellefin bağlı olduğu odadan bir temsilci ile 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunun katılımı ile uzlaşma için belirlenen yer ve günde yapılır. Uzlaşma görüşmeleri genel olarak mükellefle komisyon arasında bir pazarlık şeklinde geçmektedir. Komisyonların genel eğilimi inceleme raporunda tarhi istenen vergi aslını değiştirmeden cezada yüzde 90 civarında bir

indirim yapmak şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁶⁴. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç durum ortaya çıkmaktadır.

2.4.2.2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sağlanması ve Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma konusu ile ilgili olarak tam uzlaşma, kısmi uzlaşma ve uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın vaki olmaması sonuçları aşağıda ele alınacaktır.

2.4.2.2.3.1.1. Tam Uzlaşma

Uzlaşma görüşmesi sonucunda mükellefle komisyon raporda tarhı öngörülen tüm vergi veya cezaların ödenmesi gereken miktarı üzerinde anlaşmaya varmaları halinde tam uzlaşma sağlanmış kabul edilir. Bu durumda düzenlenen uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanır ve bir nüshası aynı yerde mükellefe tebliğ edilir. Tutanağın bir nüshası, rapor ekleriyle birlikte üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bu tutanağı alan mükellefe uzlaşma sonucu vergi dairesi tarafından ayrıca tebliğ edilmez. Bu nedenle bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer ve ödeme süresi tutanakta yazılı tarihe göre tespit edilir.

2.4.2.2.3.1.2. Kısmi Uzlaşma

4369 sayılı Kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, kısmi uzlaşma adı verilen ve matrah yada vergi farkının bir kısmı için uzlaşabilmeye imkan veren hükmüdür. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde tarhiyat bir bütün olarak değerlendirilmekte ve tarh edilen verginin bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulması diğer kısmına ise dava açılması mümkün olmamaktaydı. 4369 sayılı Kanun ile birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan yükümlünün nedenlerden birine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşmaya imkan tanınmış ve sadece toplam matrah farkının mükellefçe talep edilen kısmı için uzlaşma yapılmasına imkan sağlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olması ile tarh edilmesi öngörülen vergi ve kesilmesi istenen ceza kesinleşmiş olur. VUK'nun Ek 11'inci maddesi uyarınca üzerinde uzlaşılan ve

¹⁶⁴ HUD, a.g.e., s. 1025.

tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiç bir merciye şikayette de bulunulamaz. Bu hüküm, hem vergi dairesi hem de mükellef açısından geçerlidir.

2.4.2.2.3.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Sonuçları

VUK.'nun Ek 11'inci maddesinin son fıkrası ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin Yönetmelik, uzlaşmanın temin edilememesi ile uzlaşmanın vaki olmaması arasında bir ayırım yapmamıştır. Her iki durumu da uzlaşmanın sağlanamaması olarak nitelemiştir. Mükellefin uzlaşma günü görüşmeye gelmemesi, geldiği halde tutanağı imzalamaması veya tutanağa ihtirazi kayıt koymak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklif ettiği miktarların mükellefçe kabul edilmemesi halinde ise uzlaşma sağlanmamış sayılır. Bu durum Yönetmelikte uzlaşmaya varılamamış olma şeklinde ifade edilmiştir.

Bu durumda komisyon teklif ettiği miktarları tutanağa geçirir ve bu tutanak mükellefle birlikte imzalanır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış sayılır. Bunun için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe ile başvurması yeterlidir. 4369 sayılı Kanunla getirilen bu hüküm, bir takım nedenlerle komisyonun önerdiği miktarı kabul etmeyen ancak uzlaşma vaki olmadığına ilişkin tutanak imzalandıktan sonra pişman olan mükelleflere son bir kez daha düşünme fırsatı verme amacını gütmektedir¹⁶⁵.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar. Çünkü idare ile mükellef tarhiyat öncesinde bir araya gelmiş veya gelmesi gerektiği halde, mükellefin istememesi üzerine gelememiştir. Bu durumda mükellef veya adına ceza kesilen kişinin uzlaşma isteğinde olmadığı somutlaşmıştır. Bunun için aynı yolun tekrarlanmasında yarar olmayacaktır. Tarhiyat öncesi görüşmesi sonucunda kısmi uzlaşma yapılması halinde uzlaşılmayan kısma ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamaz. Çünkü bu kısım için uzlaşmaya varılamamış sayılır.

¹⁶⁵ Özyer, a.g.e., s.713,

2.4.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının İstatistiki Değerlendirilmesi

Tablo 9 : Dosya Sayısı ve Tutar İtibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Faaliyetleri

Yıllar	Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Vergi Tutarı (YTL)	Ceza Tutarı (YTL)	Vergi Tutarına göre Ceza %
2003	3.896.382	10.020	8.536	60.014.842	21.996.254	37%
2004	4.031.702	24.417	22.050	77.692.302	14.735.212	19%
2005	3.876.305	15.745	14.465	65.702.926	10.750.422	16%
2006	3.937.878	21.431	19.236	137.947.766	37.045.675	27%
2007	4.027.665	35.734	30.604	171.669.756	23.820.527	14%

Kaynak : G.İ.B. 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 yıllarına ait Faaliyet Kitabından derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 9’da görüldüğü gibi, 2003 yılında 3.896.382 mükelleften 10.020 adet tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 8.536’ı ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 85’i ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 60.014.842 YTL vergi için, 21.996.254 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama %37 oranında ceza kesilmiştir.

2004 yılında 4.031.702 mükelleften 24.417 adet tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 22.050’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 90’ı ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 77.692.302 YTL vergi için, 14.735.212 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama %19 oranında ceza kesilmiştir.

2005 yılında 3.876.305 mükelleften 15.745 adet tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 14.465’i ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 92’si ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 65.702.926 YTL vergi için, 10.750.422 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama %16 oranında ceza kesilmiştir.

2006 yılında 3.937.878 mükelleften 21.431 adet tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 19.236'ı ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 90'ı ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 137.947.766 YTL vergi için, 37.045.675 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama %27 oranında ceza kesilmiştir.

2007 yılında 4.027.665 mükelleften 35.734 adet tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu seçmiş olup bunlardan 30.604'ü ile uzlaşma temini sağlanmıştır. Bu da demek oluyor ki Yüzde 86'sı ile uzlaşma sağlanmış, tarhiyat sonrası uzlaşılan toplam 171.669.756 YTL vergi için, 23.820.527 YTL vergi cezası kesilerek uzlaşıldığı görülmüştür. Uzlaşılan vergi tutarında Türkiye genelinde ortalama %14 oranında ceza kesilmiştir.

2.4.3. Uzlaşmanın Mükellef ve Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

Uzlaşmanın mükellef ve vergi idaresi açısından sonuçları aşağıda konu başlıkları ile açıklanacaktır.

2.4.3.1. Mükellef Açısından Sonuçları

Mükellef veya sorumlu açısından Uzlaşma müessesesinin sonuçları :

- Mükellef dava aşamasındaki masraflardan kurtulmaktadır.
- Uzlaşmanın sağlanması halinde vergi ve cezalardan ödeyeceği miktar azalmaktadır.
 - Mükellefler psikolojik olarak borçlu olmanın baskısını kısa sürede üzerlerinden atacaklardır.
 - Doğması muhtemel bir vergi suçu ve buna ilişkin cezaların kesilmesi önlenmektedir.

2.4.3.2. Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

Uzlaşma müessesesinin vergi idaresi açısından sonuçları :

- Vergi alacağının tahsilinin gecikmesi önlenmektedir.
- Vergi alacağının vergi kaybına uğraması ve şüpheli hale gelmesi önlenmektedir.
- İdari yargının iş yükünü azaltmaktadır.
- İdare dava ile ilgili masraflardan tasarruf etmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları, Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kaybına neden kanuna aykırı eylemin gerçekleştirilmesinden sonra da olsa, ziyaa uğratılan verginin en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsilini sağlamak amacıyla ihdas edilmiş müesseselerdir. Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan bu müesseseler; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi ve vergi hatalarının düzeltilmesi uygulamalarıdır. Bu uygulamalarla; çeşitli şekillerde kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın (uyuşmazlık yaratmadan) mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, dolayısıyla vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır.

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

Beyan esasına göre vergilendirilen yüzbinlerce mükellefin bulunduğu göz önüne alındığında, her bir mükellefin beyan ettiği matrahın safi tutarının denetimi adeta imkansız olacağı aşikardır. Bu nedenle özellikle pişmanlık ve ıslah müessesesi yoluyla, vergi suçu işleyen mükelleflerin kendi kendilerine işlemiş oldukları vergi suçunu vergi idaresine bildirmeleri, vergi dairesinin işlemlerini hayli azaltacağı gibi, şu veya bu nedenle belki de hiç alınması mümkün olmayan bir verginin hazineye intikali de gerçekleştirilmiş olmaktadır. Diğer taraftan ülkeler bazı dönemlerde olağanüstü durumlar yaşayabilmektedir. İşte böyle dönemlerde (enflasyon ve kriz dönemleri gibi) toplumda suç ve suçlu oranı artış göstermekte ve bu gibi dönemlerden sonra, sadece o döneme ilişkin olarak mükelleflerin maddi suçlarının hafifletilmesi amacıyla çeşitli

önlemler uygulanmaktadır. Bu müesseselerin ortak yanı, vergi kanunlarına aykırı davranış dolayısıyla ziyaa uğratılan verginin belirtilen süre ve şartlarda ödenmesi karşılığında, bu davranışa uygulanacak vergi cezasının, duruma göre tamamından veya bir bölümünden vazgeçilmesinin öngörölmüş olmasıdır.

Kanunlara aykırı olarak yapılan eylemlerin yaptırımlara bağlanması, ilke olarak bu fiillerin yapılmasını önlemek amacını taşır. Vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlanması ve böylece iyi niyetli mükelleflerin korunması ve bu suretle uygulamaya etkinlik kazandırılması amacıyla, belirli koşullar çerçevesinde gerçekleştirilmek üzere "pişmanlık ve ıslah" müessesesi getirilmiştir. Bu nedenle özellikle pişmanlık ve ıslah müessesesi yoluyla, vergi suçu işleyen mükelleflerin kendi kendilerine işlemiş oldukları vergi suçunu vergi idaresine bildirmeleri, vergi dairesinin işlemlerini hayli azaltacağı gibi, şu veya bu nedenle belki de hiç alınması mümkün olmayan bir verginin hazineye intikali de gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Belirtildiği üzere, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda mükellefler yukarıda yer alan cezalardan kurtulmaktadır. Bunun yanı sıra, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması nedeniyle idare dönem matrahının takdiri için takdir komisyonuna gitmemektedir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda, vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olduğundan, mükellefler uyuşmazlık konusu sorunlardan kurtuldukları gibi yargı yoluna başvurularak harcanacak zaman ve maddi kayıplardan da kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca bu müessesenin uygulanması sonucunda, dürüst ve iyi niyetli mükellefler korunmuş olacaktır.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması sonucunda idare; uyuşmazlıklar idari aşamada sonuçlandırılmış olduğundan yargı yoluna gidilmesinde sarf edilecek zaman ve yapılacak işlemlerden, haksız çıkılmasında ise bir kısım giderlerden,

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

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

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

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

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesiyle, hem idare hem de mükellef (yargı mercilerine başvurulduğu zaman kaybedilecek olan) emek ve zaman kaybı ile bu süreçte katlanılacak olan giderlerden kurtulmuş olur. Ayrıca idare ve mükellef arasında yaşanması muhtemel güven bunalımı giderilmiş olmaktadır.

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

Ülkemizde uzlaşma kurumunun işletilmesinden; kamu alacağının erken tahsil edilmesi, uyuşmazlıkların hızlı çözümü veya yargıya intikallerin azaltılarak yargı yükünün hafifletilmesi, mükelleflerin vergilemeye ilişkin şüphelerinin giderilmesi, yapılan idari işlemlere yükümlünün de desteği alınarak işlemlerin en doğru şekilde tesisi

vb. katkılar beklenmektedir. Ayrıca, mükellef ve ceza muhataplarınca, vergi davasının kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesinden kurtulmak için uzlaşma yolu tercih edilmektedir. Yükümlülerden kaçakçılık cezasına muhatap olanlar da bu cezanın psikolojik etkisinden kurtulmak açısından uzlaşmada samimi ve istekli davranışları sayesinde vergi idaresi ile mükellefin arasında bir güven ortamı kurulmasını sağlamaktadır.

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

Bu tezin ikinci bölümünde yer alan Türkiye’de vergi uyuşmazlıkları ve idari çözüm yollarını içeren konulardan uzlaşma müessesesi ile ilgili verilere ulaşılmış olup bu müessese ile ilgili veriler yukarıda değerlendirilmiştir. Ancak vergi hataları, pişmanlık ve ıslah ve cezalarda indirme ile ilgili verilere ulaşılamadığından bu müesseseler için istatistiki değerlendirmeler yapılamamıştır.

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

Yine bu uygulamalar, emek ve zaman kaybı ile bazı harcamaların yapılmasını önlemektedir. Uyuşmazlığın bu yolla sona ermesiyle, mükellef bu sorunuyla artık uğraşmayacağı için, mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması gerekmediğinden, davaya ilişkin giderleri de olmayacaktır. İdare açısından da, emek ve zaman kaybını önlediği gibi, uyuşmazlık yargıya taşınmadığı için yargısal sürece ilişkin

külfetler (mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlama, hazine avukatı görevlendirme, mahkeme harcı ödeme vs.) de söz konusu olmayacaktır.

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

Ancak, hukuk teorisi açısından halen tartışmalı bir konu olma özelliğini korumakta olan uzlaşma müessesesinde, kuralların daha net olarak belirlenmesi, komisyonun yetkilerinin sınırlarının kanun veya yönetmelik ile daha belirgin bir şekilde ortaya konması, komisyona sınırsız takdir hakkı verilmesi uygulamasının yeniden değerlendirilip verginin yasallığı ilkesi, vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri de göz önünde bulundurularak ve mükelleflerin devlete olan güven duygularını da sarsmayacak bir şekilde yeniden düzenlenmesi faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- ARPACI Atlar Ömer, Mükelleflerin Vergi Tarhiyatı Sonrası Seçenekleri, Mali Çözüm, S:86, (Mart-Nisan 2008).
- ARSLAN Mehmet, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, Fizliz Kitapevi, İstanbul , 1998.
- AKSOY Şerafettin , Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- AKSOY Şerafettin , Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.
- ARMAĞAN Ramazan, Veri Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, (Temmuz –Aralık 2007), S:153.
- ASLAN Nemci, Uzlaşma-1, Maliye ve Sigorta Yorumları, (1 Kasım 2007), S:499.
- ASLAN Nemci, Uzlaşma-2, Maliye ve Sigorta Yorumları, (1 Aralık 2007), S501.
- ATEŞLİ D. Erkan. "Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım, Sayı 89.
- BAŞ Harun Hakan, İdari Yargı Sisteminin Sorunları Üzerine Bir İnceleme, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:450, (15 Ekim 2005).
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara , 2008.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007, HUD Yayını, İstanbul, 2006, 2007 ve 2008.
- Danıştay 4. Dairesinin 12.2.1973 tarih ve E. 1971/7016, K:1973/512 sayılı Kararı.
- Danıştay 7. Dairesinin 29.05.1992 tarih ve E: 1989/215, K:1992/1994 sayılı ve Danıştay 7. Dairesinin 1993 tarih ve E: 1990/506, K:1993/684 sayılı Kararları.
- Danıştay 7. D. 25 3.1999 tarih E No. 1998/596, K. No: 1999/1323, Danıştay Dergisi, Sayı. 101, 1999.
- Danıştay, 4 Dairesi, 23.1.1991, E: 1986/3253, K: 1986/343 sayılı kararı, Danıştay Dergi Sayı:64-65, 1991.
- DEMİR Onur, Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, Vergide Gündem, S.10, (Ekim 2005).

- DURGUT Feyzullah, Vergi ve Cezalarda Uzlaşma, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:490, (15 Haziran 2007).
- EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, ÇELİKKAYA Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yay. Bursa, 2007.
- ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, Çağ Matbası, Ankara, 1982.
- ERGÜL Mahmut Tayyar, Uzlaşlan Vergi ve Cezalarda Daha Sonra Düzeltme Yapılabilir mi?, Mali Çözüm, S:84, (Kasım-Aralık 2007).
- ERMAN Sahir, Vergi Suçları, İ.Ü Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.
- Gelir Vergisi Genel Tebliğleri (80 ve 211 Seri No'lu), www.gib.gov.tr
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2003 Yılı Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu
- KOCAHANOĞLU, O.Selim, Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, 1982.
- KARADOĞAN Uğur, Vergi Uyuşmazlıklarında 2577 Sayılı Kanun 11'nci Maddesinin Uygulanabilirliği, Maliye ve Sigorta Yorumları, S: 513, (1 Haziran 2008).
- KARAKOÇ Güven, Vergi Tahriyatlarına Karşı Mükelleflerin ve Caza Sorumlularının Başvuru Yolları, Maliye ve Sigorta Yorumları, 2008, sayı:507.
- KARAKOÇ Yusuf , Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Tükeltmat A.Ş., İzmir, 1994.
- KIZILOT Şükrü Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yay., Ankara, 2001.
- KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Muktezalar, Yaklaşım Yay., Ankara, 2002.
- KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yay Ankara, 2006.
- KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yay., Ankara, 2008.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yay., Ankara, 2007.
- KIZILOT Şükrü, Vergi İdaresinin Tanımı, Hürses, 2002.
- KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlığı-I, Hürses, 31.12.1999.

- KIZILOT Şükrü, Hayat standardı esası ve aksayan yönleri, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi Sayı 3, 1985.
- KIRBAŞ SADIK, Vergi Hukuku, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2006.
- KIRBAŞ vd., Vergi Uygulamaları, 3. Baskı, Web-Ofset Tesisleri, Eskişehir, 1998.
- MUTLUER M. Kamil, Türkiye’de Vergi Sistemi, Eskişehir İTİA Yay. Eskişehir, 1975.
- Maliye Bakanlığı, vergi reformu, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını 1998.
- Maliye Bakanlığı G.G. Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, Ankara, 1999.
- Maliye Bakanlığı’nın 06.03.1989 tarih ve 1-22466-371-333 sayılı ve 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı özelgeleri.
- Maliye Bakanlığının 13.03.1986 tarih ve 6010228-371/156 sayılı özelgesi.
- Maliye Bakanlığının 19.11 1979 tarih ve 224475-1717/81524 sayılı özelgesi.
- NAZALI Ersin, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşmamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar, Vergi Dünyası, S:313, (Eylül 2007).
- OKTAR S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.
- ÖNCEL Mualla ve Arkadaşları, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, 2007.
- ÖZYER Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayını, İstanbul, 2004.
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.
- PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Derya Kitapevi, Trabzon, 2007.
- PERÇİN Necati, Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat, Mali Çözüm, S:79, (Ocak 2007).
- TUNCER Selahattin, Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Ankara 1974.
- Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (5728 sayılı Kanun) 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.
- UFUK Mehmet Tahir, Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Maliye ve Sigorta Yorumları, (15 Kasım 2001), S:356.
- UFUK Mehmet Tahir, Vergi İhtilaflarının, İdari Aşamada Çözüm Yolları, Maliye ve Sigorta Yorumları, (15 Mayıs 2002), S:368.
- Uzlaşma (Genel Uzlaşma-TSU) Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, www.gib.gov.tr

- Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, (22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.), www.gib.gov.tr
- ÜREL Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yay. Ankara, 2003.
- V.U.K. Genel Tebliği (352 Sıra No’lu), 15.11.2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- V.U.K. Genel Tebliği, (356 Sıra No’lu) 15.11.2005 tarih ve 25225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- V.U.K. Genel Tebliği, (360 sıra No’lu) 10.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, www.gib.gov.tr
- Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekeçe, 4369 sayılı Kanun Türkiye), Bankalar Birliği (TBB) ve TÜRMOB Ortak Yayını, Ankara, 2000.
- Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı, Gelirler G.M. Yay., Ankara, 1999.
- <http://www.muhasibetr.com/muhasebe/040/muhasebe/040.pdf>, 6.11.2007
- <http://www.ekutup.dtp.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, 25.3.2008
- <http://www.aofsitesi.com/turkvergisistemi25.htm>, 17.11.2007
- http://www.tsrbsb.org.tr/NR/rdonlyres/69089B16-DBC8-4251-8C43-C9E50F016D68/1258/013_080.pdf, 10.5.2008
- <http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=167>, 6.4.2008
- <http://www.bursavdb.gov.tr/dokumanlar/dilekceler/Tarhiyatoncesiuzlasmasureci.doc>, 27.3.2008
- <http://www.bursavdb.gov.tr/dokumanlar/dilekceler/Tarhiyatsonrasiuzlasmasureci.doc>, 27.03.2008
- YILDIRIM Hakkı, Vergi Hataları, Maliye ve Sigorta Yorumları, S: 495, (1 Eylül 2007).
- YILDIZ Bülent Muharrem, Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Düzeltme İşlemi Yapılabilir mi?, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:495, (1 Eylül 2007).
- YORULMAZ Yeşim, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Vaki Olmadı Tutanağı

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve üyelerden teşekkül eden komisyonumuz mükellefin bizzat iştirakiyle .../.../2008 günü saat ...:.... da toplanmış, ancak yapılan uzlaşma görüşmesinde komisyonumuzca teklif edilen miktarlar mükellef/vekili tarafından kabul edilmediğinden uzlaşmaya varılamamıştır.

Ancak Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri uyarınca, mükellef veya vekilinin, komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini dava açma süresinin son günü akşamına kadar bir dilekçe ile ilgili vergi dairesi müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılacak ve buna göre işlem tesis edilecektir.

Rapor Tarihi	Rapor Sayısı	Vergi/Ceza Türü	Dönem	Matrah Farkı	Tarih Türü	Vergi/Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar Rakamla (YTL)	Uzlaşılan Miktar Yazıyla	Nihai Teklif Yazıyla

İş bu uzlaşma tutanağı (5) nüsha olarak tanzim edilmiş olup, okunarak doğruluğu anlaşıldıktan sonra müştereken imza altına alınmıştır. Tutanağın imzalı bir örneği mükellefe verildi.

Mükellef

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Temin Edilemedi Tutanağı

GEREKÇE VE AÇIKLAMA

4444 Sayılı Kanununun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nun uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğe istinaden aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerden teşekkül eden komisyonumuz/...../2008 günü saatda toplanmış, ancak uzlaşma talep eden Mükellefin/Vekilinin uzlaşma toplantısına icabet etmemesi nedeni ile uzlaşma temin edilememiştir.

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Erteleme Tutanağı

Tutanak Tarihi :
Tutanak Sayısı :

Mükellef Bilgileri

Adı Soyadı veya Ünvanı :
Vergi Dairesi :
Hesap Numarası :
Adresi :

GEREKÇE VE AÇIKLAMA

444 Sayılı kanunun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nun uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Yönetmeliğe istinaden aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerden teşekkül eden Komisyonumuz .../.../2008 günü saat da toplanmış, ancak mükellefin mücbir sebeplerden dolayı gelememesi nedeniyle uzlaşmanın günsüz olarak ertelenmesine karar verilmiştir.

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

CEZA İNDİRİM DİLEKÇE ÖRNEĞİ

.../.../2008

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin vergi numarasında kayıtlı
Vergisi mükellefiyim.
.../.../2008 tarih ve..... sıra numaralı vergi / ceza ihbar
namesi ile adıma salınan vergiyi ve kesilen cezayı, V.U.K. nun 376 ncı maddesi gereğince
ödemek istiyorum.

Bilgi edinilmesini ve gereğini arz ederim.

Adı Soyadı
(Unvanı)
İmza

Adresi:.....

.....

.....

EK-7

PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇE
ÖRNEKLERİ

2.ÖRNEK (Bildirimle birlikte beyannameninde verilmesi halinde kullanılacak örnek):

.. J.....J2008

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin.....vergi numarasında kayıtlı vergisi mükelleflyim.

.....vergilendirme dönemine ilişkin vergisi beyannamesini, kanuni süre içinde veremedim. İlişikte sunduğum dönem beyannamesinin,"213 sayılı V.U.K.nun 371 nci maddesine göre kabulünü arz ederim.

Adı Soyadı
(Unvanı)
İmza

ADRES:.....

.....

.....

Ek: Adet..... Vergisi
Beyannamesi

PIŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇE
ÖRNEKLERİ

1.ÖRNEK (Beyanname verilmeden önce bildirim yapılması halinde kullanılacak örnek):

...../...../2008

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin.....vergi numarasında kayıtlıvergi mükellefiyim.

..... vergilendirme dönemine ilişkin vergisi beyannameyi,kanuni süre içinde veremedim. Söz konusu dönem beyannameyi, 213 sayılı V.U.K.nun 371 nci maddesi uyarınca tanzim ederek vereceğimi bilgilerinize arz ederim.

Adı Soyadı
(Unvanı)
İmza

ADRES:

.....

.....

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Uzlaşma Tutanağı

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve üyelerden teşekkül eden komisyonumuz mükellefin bizzat iştirakiyle .../.../2008 günü saat ...:.... da toplanmış, aşağıda belirtilen miktarlarda uzlaşmaya varılmıştır.

Rapor Tarihi	Rapor Sayısı	Vergi/Ceza Türü	Dönem	Matrah Farkı	Tarh Türü	Vergi/Ceza Miktarı	Uzlaşılan Miktar Rakamla (YTL)	Uzlaşılan Miktar Yazıyla

4444 Sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile V.U.K.'nun uzlaşma bölümüne ilave edilen 11 nci madde hükmüne dayanılarak Bakanlıkça çıkarılan 24.08.1999 gün ve 23796 sayılı resmi gazetede yayımlanan yönetmeliğe istinaden iş bu uzlaşma tutanağı (5) nüsha olarak tanzim edildi. Okundu ve doğruluğu anlaşıl原因 olarak müştereken imzalandı. Tutanağın imzalı bir örneği mükellefe verildi.

Uzlaşılan geçici vergi miktarının terkin edilmesi ancak söz konusu miktara mahsup dönemine kadar gecikme faizinin hesaplanması gerekir.

Mükellef

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

EK-10

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı

SAYI :
KONU : Uzlaşma Günü

Uzlaşma Talep Edenin Adı Soyadı :
 Adresi :
 Vergi Dairesi-Sicil Numarası :

Uzlaşma Konusu Vergi ve Cezanın

Nev'i :
 Miktarı :
 Yılı :

İhbarnamenin Tebliğ Tarihi :
 Uzlaşmanın Dilekçesinin Tarihi

..... Vergi Dairesi Müdürlüğünce adınıza tarh edilen vergi ve cezaya ilişkin olarak tarh dosyanız ile uzlaşma talep dilekçeniz üzerinde Komisyonca yapılan tetkik neticesinde, talebinizin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun ve süresinde olduğu anlaşılmıştır.

Uzlaşma görüşmeleri aşağıda belirtilen yer, tarih ve saatte yapılacağından, bu görüşmelere bizzat katılmanız veya Noterlik Kanunu'nun 60'ncı maddesine göre düzenlenmiş ve içeriğinde "Uzlaşmaya Yetkili Olduğu" ibaresini belirten vekaletname ile birlikte vekilinizi bulundurmanız gerekmektedir. (Komisyona asil veya vekil sıfatıyla katılacak kişiler nüfus hüviyet cüzdanlarını, temsilci sıfatıyla katılacaklar ise kimlikleri ile birlikte yetki belgesi ve imza sirkülerini ibraz etmek zorundadır.)

Belirtilen yer ve saatte bulunmadığınız veya resmi vekilinizi bulundurmadığınız takdirde uzlaşma temin edilmemiş sayılacaktır. Bu durumda uzlaşma dilekçenizde yer alan vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunmanız Kanunen mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini tebliğden rica olunur.

İl Uzlaşma Komisyonu Başkanı

Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılacağı

Tarih :
 Saat :
 Yer :

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı

Karar No :

Karar Tarihi :

MÜKELLEFİN _____ :

Adı ve Soyadı :

Hesap No :

UZLAŞMA KONUSU

VERGİ VE CEZANIN :

Nev'i :

Miktarı :

Yılı :

İhbarname Tebliğ Tarihi :

Uzl.Dilekçesinin Tarihi :

Tarhiyatı Yapan Vergi Dairesi :

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kurulan Komisyonumuz aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerin iştiraki ile toplandı. Mükellefin uzlaşma dilekçesi ve tarh dosyasının incelenmesi neticesinde ihbarnamelerin mükellefe tarihinde tebliğ edildiği, 30 günlük dava açma süresi içerisinde uzlaşma talep etmesi gereken mükellefin ise 30 günlük itiraz süresi geçtikten sonra..... tarihinde uzlaşma komisyonuna başvurduğu anlaşılmıştır.

Bu bakımdan süresinde yapılmayan uzlaşma isteminin esasa geçilmeksizin reddi gerekmektedir. İş bu kararı (3) nüsha olarak tanzim edildi. Müştereken imzalandı.

İL UZL.KOM.BAŞKANI

ÜYE
GELİR MÜDÜRÜ

ÜYE
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı
.... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Bölüm :
Servis :
Sayı :
Konu : Uzlaşma Hk.

İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

.....

İLGİ : Tarih ve sayılı yazınız.

MÜKELLEFİN _____ :

Adı ve Soyadı (Unvanı) :

Adresi :

İşi. :

Hesap No :

Tarhiyatın Nevi :

İHBARNAMENİN _____ :

Tarihi :

Numarası :

İhbarnamenin tebliğ tarihi :

VERGİNİN _____ :

Yılı :

Nevi :

Miktarı.. :

CEZANIN _____ :

Yılı :

Nevi :

Miktarı.. :

Yukarıda açık kimliği yazılı mükellefin _____ tarihinde yaptığı uzlaşma talebinin;

1. 213 Sayılı V.U.K.'na 205 Sayılı Kanunla eklenen 2686 Sayılı Kanunun 45. maddesiyle değişik ek 4/2 maddesi ve 2557 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. Maddesine göre süresinde olduğu

2. Adı geçen mükellefin bu talep ile ilgili olarak daha önce V.U.K.'nun 376'ncı maddesinden yararlanmadığı tarh dosyasının tetkikinden anlaşılmıştır.

3. Tarhiyatın müstesnidatı

Arz ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... Vergi Dairesi Başkanlığı

İl Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı

Sayı :
Konu: Dosya İstemi

...VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....

Daireniz mükelleflerindensicil numarasına kayıtlı bulunan dönemi için tarh ve tebliğ edilen vergisi ve cezası için .../.../..... tarihli dilekçe ile uzlaşma talep edilmiştir.

Uzlaşma görüşmelerinde alınacak karara esas olmak üzere tarhiyata dayanak teşkil eden /..... /..... tarih ve sayılı ihbarname ve tebliğ alındısının örneği ile birlikte tarh dosyası da tetkik edilerek uzlaşma konusu tarhiyatlar için V.U.K.'nun 376. ve tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı, usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamında olup olmadığı, uzlaşma talebinin süresinde olup olmadığının tarihinden önce komisyonumuza bildirilmesini rica ederim.

Defterdar A.
İl Uzl.Kom.Başkanı

İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞI'NA

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNAN	Adı Soyadı (Unvanı) :
	Adresi :
	Telefonu :
	Vergi Dairesi :
	Hesap Numarası :
UZLAŞMA KONUSU CEZANIN VERGİNİN	Nev'i :
	Miktarı :
	Dönemi :
	Nev'i :
	Miktarı :
	Dönemi :
İHBARNAMENİN	Tarihi :
	Numarası :
	Tebliğ Tarihi :

Yukarıda dökümü ve dayanağı belirtilen tarhiyatlar için aşağıda belirtilmiş olan 213 .«ayılı V.U.K.'un EK-1 maddesinin.....fıkrasındaki hükmün içerdiği mazeretimin mevcut olması nedeniyle aynı kanununun EK-2 ll'inci maddeleri gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceği gün ve saatin bildirilmesi hususunu; arz ederim..//

V.U.K.EKMD. 1

- 1.Tarhiyatta, bu kanunun 110,117 ve 118'ince maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü madde hata bulunması,
2. Tarhiyatta bu kanunun 369'uncu maddesinde yazılı şekillerde yanlış haddinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
3. Vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin; mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
- 4 M iphrin. yoruma imtı'hamnıl bulunun hususlarda mükellefin ve cezaya mutahap (ilanların ynnılma bulunmaları
5. Tarhiyat veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin: vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay ve ya Malive Bakanlığı tarafından, mümasil hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması,

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞI

Tutanağın Tarihi
Tutanağın Sayısı :

UZLAŞMA KOMİSYONU TUTANAĞI

MÜKELLEFİN _____ :
Adı Soyadı (Unvanı) :
Hesap No. Vergi Dairesi :

UZLAŞMA TALEP EDEN _____ ; Mükellef () Vekili () Temsilcisi ()
Adı Soyadı :
Yetki Belgesi : ili 'inci Noterliğince tanzim edilen
...../2008 tarih ve sayılı vekaletname/imza sirküleri

İNCELEMİYİ YAPANIN

Adı Soyadı , Unvanı :
Raporun Tarihi ve Unvanı :

VERGİ TÜRÜ DÖNEM	BULUNAN MATRAH FARKI	TARH TÜRÜ	TARH EDİLMESİ ÖNGÖRÜLEN VERGİ-CEZA TUTARI	UZLAŞILAN	
				RAKAMIA	YAZIYIA

Tanzim edilen inceleme raporu ve işlem dosyasındaki diğer bilgi ve belgeler, muhatap tarafından ileri sürülen iddialarla birlikte değerlendirilerek tarhiyatın gecikme faizi hariç yukarıda belirtildiği şekilde değiştirilmesi hususunda oy birliği ile uzlaşmaya varılmıştır.

İş bu tutanak 4 nüsha olarak tanzim edildi okundu, doğruluğu taraflarca kabul edildikten sonra birlikte imzalanarak bir örneği ilgiliye verildi./2008

Uzlaşma Komisyonu Başkanı

Üye

Üye

Mükellef

Vergi Denetmenleri Bür.Başkanı

Vergi Dairesi Müdürü

DÜZELTME FİŞİ

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Düzeltilme Tarihi ;
Düzeltilme Fiş No 1

TABLO-1 (YANLIŞ):

Mükellefin				Kabul Tarihi :		Adres:	
Vergi Kimlik No. :				İşlem Türü :			
Soyadı (Unvanı) :				Thk. Türü :			
Adı :				Plaka No. :			
Vergi Kodu :				Olay K.Def.No. :			
Dönem :				İhbarname No. :			
Tahakkuk / İhbarname				Fiş No:			
V.Kod.	MATRAH	ORAN	TAHAKKUK EDEN	MAHSUP EDİLEN	ÖDENECEK OLAN	VADESİ	
Vergi Dairesi Alındısı				Fiş No:			
TÜRÜ		YILI - TAKSİDİ		TUTARI		GECİKME ZAMMI	

TABLO-2 (DOĞRU):

Mükellefin				Kabul Tarihi :		Adres:	
Vergi Kimlik No. :				İşlem Türü :			
Soyadı (Unvanı) :				Thk. Türü :			
Adı :				Plaka No. :			
Vergi Kodu :				Olay K.Def.No. :			
Dönem :				İhbarname No. :			
Tahakkuk / İhbarname				Fiş No:			
V.Kod.	MATRAH	ORAN	TAHAKKUK EDEN	MAHSUP EDİLEN	ÖDENECEK OLAN	VADESİ	
Vergi Dairesi Alındısı				Fiş No:			
TÜRÜ		YILI - TAKSİDİ		TUTARI		GECİKME ZAMMI	
Nedeni							

Geçici Fiş No:

Düzenleyen

Şef

Uygun görüşle sunulur
Md. Yrd....../...../.....
Uygundur :
Vergi Dairesi
Müdürü