

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**İŞLETMELERDEKİ VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN
İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI VE
GAZİANTEP UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSMAİL KUTLAR

GAZİANTEP
HAZİRAN 2005

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**İŞLETMELERDEKİ VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN
İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI VE
GAZİANTEP UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSMAİL KUTLAR

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mehmet CİVAN

GAZİANTEP
HAZİRAN 2005

ÖZET

İŞLETMELERDEKİ VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI VE GAZİANTEP UYGULAMASI

KUTLAR, İsmail
Yüksek Lisans Tezi, İşletme ABD
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mehmet Civan
Haziran 2005, 114 sayfa

Vergi; kamu hizmetlerinin karşılığı olarak devletin egemenlik gücünü kullanarak zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Bu bağlamda devlet daha çok kamu hizmeti sunabilmek için daha fazla vergi toplamak, mükellefler ise kullanabilir gelirlerinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olabilmektedir. Bu çalışmanın amacı vergisel uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenlerini ve bu uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözüm yollarını incelemektir. Ayrıca vergisel uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözüm yolları, Gaziantep ilindeki muhasebecilerle yapılan bir anket çalışması ile değerlendirmeye çalışılmıştır. Anket çalışması Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan 1056 muhasebeciden şu anda fiilen çalışan 500 muhasebeci ile 250 kayıtlı stajyer arasında rasgele seçilen 100 kişiye uygulanmıştır. Bu anketten elde edilen veriler doğrultusunda vergisel uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri tespit edilmeye çalışılmış ve vergisel uyuşmazlıklara çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi uyuşmazlıkları, Uzlaşma, Vergi hataları, Vergi idaresi

ABSTRACT**TAX DISAGREEMENT SOLUTION WAYS AT ADMINISTRATIVE PHASE
IN COMPANIES AND GAZIANTEP CASE**

KUTLAR, İsmail

M.A. Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Assist. Yrd. Doç. Dr. Mehmet Civan

June 2005, 114 pages

Tax is an economical value taken by force for public service response by government using his sovereignty power. At this context, government point of view, the give more public service, the gets more tax but taxpayer point of view, the more increase their income, the less give tax. Because of these two profit conflict, sometimes tax disagreements occur. The aims of this thesis are to find out the reasons of tax disagreements and to analyze the solutions way at administrative phase. For these aims a questionnaire study was done on the accountants in the Gaziantep. For questionnaire study, 100 accountants were selected randomly among the 500 accountants and the 250 intern accountants in the 1056 accountants registered to the Union of Chambers of Certified Public Accounts of Gaziantep. With the results of this questionnaire, reasons of tax disagreement defined and a solution manual was proposed for tax disagreement.

Keywords: Tax Disagreement, Aggrement, Tax errors, Administrative of tax

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
1. GİRİŞ	1
1.1. GİRİŞ	1
2. LİTERATÜR ÖZETLERİ	4
2.1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI	4
2.1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık	4
2.1.2. Vergi Uyuşmazlığı	4
2.1.3. Hukuki Uyuşmazlık	6
2.1.4. Vergi Uyuşmazlığın Tarafları	7
2.1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çeşitleri	7
2.1.6. Vergi uyuşmazlığına neden olan etkenler	8
2.1.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm yolları	10
2.1.7.1. Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü ve vergi idaresi	10
2.1.7.2. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü ve vergi yargısı	20
2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI	26
2.2.1. Uzlaşma	26
2.2.1.1. Genel olarak uzlaşma	26
2.2.1.2. Uzlaşmanın taraflar açısından önemi	27
2.2.1.3. Uzlaşmanın vergi sistemimizdeki yeri	28
2.2.1.4. Uzlaşmanın konusu ve kapsamı	29
2.2.1.5. Uzlaşmanın nedenleri	30
2.2.1.6. Uzlaşma çeşitleri	31
2.2.1.6.1. Tarhiyat sonrası uzlaşma	31
2.2.1.7.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma	40
2.2.1.7. Türkiye’de uzlaşma sonuçları	44
2.2.1.7.1. Genel olarak uzlaşma sonuçları	44
2.2.1.7.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları	45
2.2.1.7.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları	50

	<u>Sayfa No</u>
2.2.2. Cezada İndirim Müessesesi.....	53
2.2.2.1. Genel olarak cezada indirim.....	54
2.2.2.2. Cezada indirimli ödemenin kapsamı.....	54
2.2.2.3. İndirimli ödemede yararlanabilmenin koşulları.....	55
2.2.2.4. Vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması.....	55
2.2.2.5. Dava açma süresinde, indirim için müracaat edilmiş olması gerekir.....	55
2.2.2.6. Ödeme.....	56
2.2.2.7. Cezalarda yapılacak indirim tutarı.....	56
2.2.2.8. Cezada indirim müessesesinin taraflar açısından sonuçları.....	57
2.2.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	57
2.2.3.1. Genel olarak vergi hataları.....	57
2.2.3.2. Vergi hatalarının tanımı ve kapsamı.....	58
2.2.3.3. Vergi hatalarının çeşitleri.....	59
2.2.3.3.1. Hesap hataları.....	59
2.2.3.3.2. Vergilendirme hataları.....	60
2.2.3.4. Vergi hatalarının ortaya çıkarılması.....	61
2.2.3.5. Vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan organlar.....	61
2.2.3.6. Vergi hatalarının düzeltilmesi.....	62
2.2.3.6.1. Re'sen düzeltme.....	62
2.2.3.6.2. Mükellefin talebi üzerine düzeltme.....	62
2.2.3.7. Hata düzeltmede zaman aşımı.....	64
2.2.3.8. Vergi hatalarını düzeltmenin sonuçları.....	65
2.2.4. Pişmanlık ve İslah.....	66
2.2.4.1. Genel olarak pişmanlık ve ıslah.....	66
2.2.4.2. Pişmanlık ve ıslahın tanımı ve kapsamı.....	67
2.2.4.3. Pişmanlık kapsamına giren suç ve cezalar.....	68
2.2.4.4. Pişmanlık hükmünden yararlanmanın şartları.....	69
2.2.4.5. Pişmanlık zammı.....	71
2.2.4.6. Pişmanlık talebiyle verilen beyannameler üzerinde yapılacak işlemler.....	72
2.2.4.7. Pişmanlık ve ıslah uygulamasının taraflar bakımından sonuçları.....	73
3. MATERYAL VE YÖNTEM.....	74
3.1. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	74
3.2. VERİLERİN ANALİZİ.....	74
4. BULGULAR VE TARTIŞMA.....	75
4.1. ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	75
4.2. TARTIŞMA.....	85
SONUÇ.....	93
KAYNAKLAR.....	97
EKLER.....	101
EK A. Anket Formu.....	102

	<u>Sayfa No</u>
EK A.1. Vergisel İhtilafların İdari Aşamada Çözüm Yollarının Gaziantep İlindeki Muhasebecilerle Değerlendirilmesi Anketi	103
EK B. Dilekçe Örnekleri.....	107
EK B.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Dilekçesi Örneği.....	108
EK B.2. Cezalarda İndirim Dilekçesi Örneği.....	109
EK B.3. Teminatlı Cezalarda İndirim Dilekçesi Örneği.....	110
EK B.4. Düzeltme Dilekçesi Örneği.....	111
EK B.5. Şikayet Yolu İle İlgili Müracaata İlişkin Düzeltme Düzeltme Dilekçesi Örneği.....	112
EK B.6. Pişmanlık ve Islah Dilekçesi örneği.....	113
ÖZGEÇMİŞ (VITAE)	114

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 2.1. Maliye Bakanlığı Gelirler Bölge Müdürlüklerinin Merkezleri ve Kapsadığı İller.....	17
Tablo 2.2. Vergi Mahkemelerinin Kurulduğu İller ve Yargı Çevreleri.....	23
Tablo 2.3. Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulduğu İller ve Yargı Çevreleri.....	24
Tablo 2.4. 2001 Yılı Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları.....	45
Tablo 2.5. Yıllar İtibariyle Tarhiyat Sonrası Komisyonları Sonuçları.....	46
Tablo 2.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Çalışmalarının Yıllar İtibariyle Karşılaştırılması.....	49
Tablo 2.7. Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	51

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 2.1. Yıllar İtibariyle Tarhiyat Sonrası Uzlaşma talep Edilen Dosya Sayısı İle Uzlaşılan Dosya Sayılarının Karşılaştırılması.....	48
Şekil 2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı İle Uzlaşılan Dosya Sayısının 2000-2003 Yılları İtibariyle Karşılaştırılması.....	49
Şekil 2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşılan Vergi Tutarları ve Uzlaşılan Ceza Tutarlarının 2000-2003 Yılları İtibariyle Karşılaştırılması.....	50
Şekil 2.4. Yıllar İtibariyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı İle Uzlaşılan Rapor Sayılarının Karşılaştırılması.....	53

KISALTMALAR LİSTESİ

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun	: AATUHK
Başkan	: BŞK
Genel	: GN
Gelir Vergisi Kanunu	: GVK
Hesap Uzmanları Derneği	: HUD
İdari Yargılama Usul Kanunu	: İYUK
Madde	: MAD
Müdür	: MD
Müsteşar	: MÜŞ
Sekreter	: SEKR
Kanun Hükmünde Kararname	: KHK
Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği	: TÜRMOB
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	: TOU
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	: TSU
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği	: TSUY
Vergi Usul Kanunu	: VUK
Yardımcı	: YRD

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

1.1. GİRİŞ

Sosyal hukuk devletinin hakim olduğu günümüzde, kamu ekonomisinin sınırları oldukça genişlemiştir. Kuşkusuz devletin üstlenmiş olduğu görevlerin ve buna bağlı olarak da kamusal faaliyetlerin artmasıyla birlikte kamu harcamaları da artmıştır.

Kamu harcamalarının artması beraberinde devletin sahip olması gereken mali kaynak ihtiyacını da artırmıştır. Bu mali kaynakların en önemlisi ise günümüzde vergilerdir. Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Buna göre, devlet kamu hizmetlerini ifa edebilmesi için egemenlik hakkına dayanarak kişilerden mali güçlerine göre bir takım değerleri vergi adı altında almak zorundadır.

Bu bağlamda devlet daha çok kamu hizmeti sunabilmek için daha fazla vergi toplamak, mükellefler ise kullanılabilir gelirlerinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olabilmektedir. Vergi ihtilaflarının çözümünde bu iki çıkarın birlikte gözetilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla zaman zaman ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, vergi hukukumuzda idari ve yargı yolu olmak üzere iki şekilde çözümlenmektedir.

Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözüm yolları ise, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır. İdari yoldan çözüm yolları ise uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve vergi hatalarının düzeltilmesidir.

Ülkemizde, mükellefler bu iki çözüm yollarından istediğini seçmede serbesttirler. Ancak vergi konusunda bir uyuşmazlık olduğunda bu uyuşmazlığın çözümünde, idari çözüm yollarına öncelik verilmesi, mükelleflerle idare arasındaki

uyuşmazlıkları kısa sürede ve az bir maliyetle çözümleyerek sona erdirdiği gibi, idare ve mükellef ilişkilerini olumlu yönde etkileyerek tarafların birbirlerine olan güvenlerini de artırmaktadır.

Genellikle, vergi uyuşmazlıkları, kişiler(gerçek ve tüzel), merciler(adli, idari,askeri) ve devletler arasında olabilir. Bu çalışmada ise, bir sanayi kenti olan Gaziantep ilindeki işletmeler ile vergi idareleri arasındaki vergi uyuşmazlıkları incelenecektir.

Bu bağlamda, Gaziantep ilindeki vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları olan uzlaşma, cezada indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi ve pişmanlık müesseselerinin 1999-2003 yıllarını kapsayan istatistiki verileri analiz edilmek istendi.

Ancak bu konuda Gaziantep Defterdar'lığına başvurulduğunda, böyle bir veri tabanlarının mevcut olmadığını ve bu konularda bize bilgi veremeyeceklerini yazılı olarak beyanda bulundular.

Bu ilgili analiz yapılamayınca; vergi uyuşmazlıkları konusunda Gaziantep'teki işletmelerde bir anket çalışması yapılmak istendi. Fakat ilgili işletmelere başvurulduğunda, işletme sahipleri bu konuları ilgili muhasebecileriyle görüşülmesini ve gerekli bilgilerin onlardan temin edilmesini istediler.

Böylece anket çalışması doğrudan işletmecilerle değilde, onlar adına vergisel işlemleri yürüten muhasebecileriyle yapıldı.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamadaki çözüm yolları daha öncede farklı kişilerce farklı amaçlar için inceleme konusu edilmiştir. Ancak bu incelemeler daha çok konuyu teorik olarak ele almıştır. Bu çalışmada ise teorik kısım ile birlikte olayın uygulama kısmına da önem verilmiştir.

Araştırma iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım teori, ikinci kısım ise uygulamaya yöneliktir.

Birinci kısmı oluşturan ikinci bölümden öncelikle, uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığı ile vergi uyuşmazlığına neden olan etkenler ve vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen kuruluşlara yer verilmiştir.

Daha sonra ise, Türk vergi sisteminde yer alan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi konusuna değinilerek, idari aşamada çözümlenebilen vergi uyuşmazlıkları tek tek detaylı bir şekilde ele alınarak açıklanmıştır. Ayrıca vergisel uyuşmazlıkların idari yoldan çözümünün taraflara sağladığı avantajlara da değinilmiştir.

İkinci kısmı oluşturan üçüncü ve dördüncü bölümde ise, vergisel ihtilafların idari aşamadaki çözüm yolları, Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan 1056 muhasebeciden şu anda fiilen çalışan 500 muhasebeci ile 250 kayıtlı stajyer arasında rasgele seçilen 100 kişi ile yapılan bir anket çalışması ve bu çalışmanın sonuçları değerlendirilmiştir.

Sonuç kısmında ise, çalışma sonucunda elde edilen sonuç ve öneriler yer almaktadır.

Bu araştırmanın önemi ise, vergisel ihtilafların nedenlerini ve çözüm yollarını tespit ederek bunların uygulamada sık sık yaşanmaması için, mükellefler ve vergi idarelerine yönelik çözüm önerileri geliştirmektir.

İKİNCİ BÖLÜM LİTERATÜR ÖZETLERİ

2.1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

2.1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık

Genel olarak anlaşmazlığı ifade eden uyuşmazlık sözcüğü, hukuk dilinde de aynı anlamda kullanılmaktadır. Uyuşmazlık; kişiler(gerçek ve tüzel), merciler(yani adli, idari, askeri) ve devletler arasında olabilir (Kızılot, 1999:35).

Uyuşmazlık sözcüğü, herhangi bir konuya taraf olanların o konuya ilişkin farklı düşünce ve tavırlara sahip olması nedeniyle anlaşamamalarını ifade eder. Uyuşmazlık durumunda, bir konunun veya bir ilişkinin tarafları arasında fikir ayrılığı vardır (Taş, 2003:7).

Kısaca uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir.

2.1.2. Vergi Uyuşmazlığı

Devletin, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunluluk altında aldığı ekonomik değerler (Pehlivan, 2001:118) olarak tanımlanan verginin alınabilmesi için, tanımdan da anlaşılacağı gibi bir kanuna dayanması gerekir.

Ayrıca vergi zorunlu olarak alınır. Buradaki zorunluluk hiç kuşkusuz kanunlardan kaynaklanan hukuki bir zorunluluktur. Yürürlükteki yasalardan doğan vergi borcunu ödemeyenlerden devlet yine yasalardaki mevcut yetkilerini kullanarak vergiyi zorla alır.

Devlet ile mükellefler arasında vergi borcu veya vergi alacağını doğuran olayda; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile yükümlüler bakımından uyulması gereken usul hükümleri nedeniyle taraflar arasında anlaşmazlıklar çıkabilmektedir. Sonuçta ödenecek vergi ve ceza veya vergi muafiyet uygulaması konusunda aynı

görüŖte olmamaktan kaynaklanan anlaşmazlıklar yükümlü ile vergi idaresini karşı karşıya getirerek aralarında uyuşmazlığa neden olur.

Verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları nedeniyle, mükellefler ile vergi idaresini karşı karşıya getiren vergi uyuşmazlığının tanımı ve ortaya çıkış sebebi çok sayıda bilim adamı tarafından ele alınmıştır. Bunlardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Vergi uyuşmazlığı taraflar itibariyle mükellefiyet, beyan, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil safhalarında mevcut yasal düzenlemelere aykırı olarak yapılmış bir işlem sonucunda alınmaması gereken veya alınmış verginin miktarını etkileyen haksız ve yanlış bir işlemin var olması veya var olduğunun ileri sürülmesi durumunda ortaya çıkar (Sonkur, 1999:7-8).

Vergi Uyuşmazlığı, vergi dairesiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır (Kocahanoğlu, 1982:17).

Vergi uyuşmazlığı, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle, vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ceza veya diğer kamu alacakları nedeniyle vergi alacağını uygulayan idari birimlerle yükümlü veya sorumlular arasında meydana gelen anlaşmazlıklardır (Bayraklı, 1998:4).

Vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusunu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 1999:35).

Verginin alınmasında vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmesi(devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesi), vergi kanunlarını dar manada yorumlamaları, buna karşılık, vergi mükelleflerinin de daha az veya hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmesi olguları uyuşmazlıkların sayısını artırmaktadır (Aksoy, 1996:68).

Vergi kanunlarının sayısının çok olması, ekonomik gelişmelere paralel olarak bu kanunların sık sık değiştirilmesi, gerek vergi idaresinin gerekse vergi mükelleflerinin hatalara düşmesine, dolayısıyla uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Bilici, 2003:134).

Vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da anayasaya aykırılığı iddiası ile de uyuşmazlıklar çıkabilmektedir (Karakoç, 1995:5).

Bunların dışında, paranın çekiciliğine aldanan mükellefler, hatalı saklama yada düşük beyan yoluna giderek vergi uyuşmazlığına neden olabilirler.

Ayrıca, vergi daireleri ile mükellefle, kendi görüşlerinin daha doğru olduğundan ısrar etmeleri halinde de vergi uyumsuzluğuna neden olabilirler.

Bize göre, vergi uyumsuzluğunun temelinde mükellefler ile vergi daireleri arasında bir vergilendirme işleminden dolayı anlayış farkının ya da görüş ayrılığının olmasıdır.

Vergi uyumsuzluğu ise, mükellefler ile vergi idaresi arasında verginin doğumuyla tahsili arasındaki her aşamada ortaya çıkan görüş ayrılığıdır.

Yukarıda tanımları yapılan uyumsuzlukların bir hüküm ifade edebilmesi için yani hukuk dilinde sonuç doğurabilmesi için anlaşmazlık konusu matrah ve matrah farkı üzerinden verginin idare tarafından tarh edilip, tebliğ işleminin mükelleflere yapılmış olması gerekir.

2.1.3. Hukuki Uyuşmazlık

Daha önceki kısımda, açıkladığımız vergi uyumsuzluğu daha çok vergi usul kanununun 116. maddesinde tanımlanan vergi hatalarından kaynaklanmaktadır. Bu maddeye göre vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Bir vergi hatası sonucu fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasında asıl unsur, fazla veya eksik olan verginin açıkça yürürlükteki bir vergi ile ilgili yasal düzenlemelere aykırı olmasıdır. Bu hatalar nispeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek görülmeyen, oldukça basit yanlışlıklardır (Yorulmaz, 2000:5).

Bir kısım uyumsuzluklarda yürürlükteki vergi yasalarına açıkça aykırı olmayan konulardan kaynaklanabilir. Bu işlemler vergi hatası kapsamına girmediğinden dolayı, bunlardan kaynaklanan uyumsuzluklar ancak yargı organlarında çözümlenebilir. Vergi hatası dışında kalan bu tür uyumsuzluklara hukuki uyumsuzluk adı verilir (Sonkur, 1999:8).

Hukuki uyumsuzluk, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin vergi alacaklısıyla vergi borçlusunu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlardan ortaya çıkar (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985:208).

Hukuki uyumsuzluklar, yürürlükteki vergi yasalarının uygulanışındaki basit maddi hatalardan değil, bu yasaların yorumlanış farkından, yasa hükmünün açık olmaması veya vergi ile ilgili olayın karmaşık olması dolayısıyla olaya uygulanacak yasa hükmünün anlaşılabilmesi nedeniyle yanlış uygulanmış olması durumlarında ortaya çıkar.

2.1.4. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları

Vergi uyuşmazlığında iki taraf vardır. Bunlardan birincisi vergi alacaklısı olan devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kuruluşlardır. Vergi uyuşmazlığının ikinci tarafı ise, vergi borçlusu olan vergi mükellefi veya ceza sorumlusudur.

Ayrıca kendileri bizzat vergi mükellefi olmamasına karşın, vergilemeyle ilgili kişi yada kuruluşlar da bu bağlamda taraf olarak düşünülebilir. Örneğin, idarece belirlenen değer ve matrahlara karşı dava açma yetkisine sahip olan meslek kuruluşları (Taş, 2003:8).

Aynı çerçevede, Emlak vergisi ile ilgili olarak belirlenen bina inşaat maliyet bedelleri konusunda, Ticaret ve Sanayi Odaları ile Ticaret Borsaları Birliği dava açarak taraf olabilmektedir.

2.1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çeşitleri

Vergi uyuşmazlıkları genel olarak mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar; genellikle vergi matrahının belirlenmesi, verginin miktarı, muafiyet, istisnalar ile mükellefin şahsında meydana gelen hatalardan kaynaklanmaktadır.

Ceza kesmede uyuşmazlıklar, idarenin kestiği vergi cezalarıyla ilgili olarak ortaya çıkar. Ceza kesmede ortaya çıkan uyuşmazlıkların dayanağı genel olarak, cezayı gerektiren fiilin işlenmediği ya da işlenen fiilin kesilen ceza yerine, başka bir cezayı gerektirdiği noktalarında olmaktadır.

Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emriyle ilgili olup, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarından kaynaklanır.

Bu üç ana kategoriye, yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar ile kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklarda eklenebilir. Yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar, yükümlülerin vergi konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara aykırılığını ileri sürmelerinden, kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklar ise, salınan vergilerin dayanağını oluşturan metnin kanuna veya hukukun genel ilkelerine aykırı olduğu görüşlerinden ortaya çıkar (Yılmaz, 2001:4).

2.1.6. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler

Mükellefler ile vergi idaresi arasında uyuşmazlığa neden olan etkenler, farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Biz bu etkenleri; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler olarak kısaca inceleyeceğiz.

Vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı: Vergilendirme işleminin, yetki, konu, şekil, ve sebep yönlerinden biri ile yada bunlardan bir kaçının bulunması nedeniyle hukuka aykırı olması nedeniyle uyuşmazlık ortaya çıkmış olur (Kızılot, 1999:37).

Vergi incelemeleri: Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK. Md.134).

Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur (GVK. Md. 83).

Gelir vergisi kanununun 83. maddesinde de anlaşıldığı gibi günümüzde vergiler genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğru olup olmadığını vergi idaresi zaman zaman vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır.

Vergi incelemesi ile defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü taktirde karşıt araştırma ya da muhasebe dışı envanterden elde edilecek sonuçlara göre, mükellefin ödediği vergilerin doğruluğunu araştırarak bunu sağlamak ve saptamak amaçlanmaktadır (Kızılot, 1999:41).

Herhangi bir inceleme sonucunda mükelleflerin beyan ettiği vergilerin gerçeği yansıtmadığının anlaşılması durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna yada buna dayanarak taktir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlusunun ise bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını ileri sürmesi sonucu uyuşmazlık doğmuş olmaktadır.

Hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması: İdari bir işlem olan verginin tarh aşamasında zaman zaman çeşitli hatalar yapılmış olabilir. Bir vergisel işlemde uyuşmazlığın ortaya çıkabilmesi için mutlaka hatalı yapılan tarhiyatın, bu hatalı tarhiyatında karşı tarafa bildirilmesi ve karşı tarafında bu işleme itiraz etmesi gerekir.

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması uygulamada farklı

şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, basit matematiksel hatalar yapılabileceği gibi, vergi matrahına yanlış tarifede uygulanmış olabilir veya bir vergi matrahında indirilmesi gereken giderler indirilmediği gibi indirilmemesi gereken giderlerde indirilmemiş olabilir veya vergiden istisna veya muaf tutulan işlemlerden vergi istenebilir, ayrıca hiç vergi mükellefi olmayan bir kişiden vergi istenebileceği gibi bir mükelleften mükerrer vergi de istenerek çifte vergilendirmeye de sebebiyet verilebilir.

Matrahın düşük beyanı: Mükelleflerin paranın cazibesine aldanarak, zaman zaman eksik beyan ettikleri matrahın, vergi dairesince yapılan bir incelemede düşük bulunması ve düşük bulunan bu vergilerin mükelleflerden istenmesi vergi uyumsuzluğunu doğuran bir diğer nedendir. Vergi dairesinin mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, ek bir vergi almak istemesi, mükelleflerin ise beyan ettikleri vergilerin doğru olduğunu, vergi dairesince belirlenen matrahın haksız olduğunu öne sürmesiyle, vergi uyumsuzluğu doğmuş olmaktadır.

Mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahının, faaliyet türü, bulunduğu yer, faaliyet alanının karlılık düzeyi, yetkili makamlarca belirlenen asgari değerlendirme ölçüleri ve benzeri kıstaslara göre düşük bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılması ve yükümlünün buna itirazı durumunda vergi uyumsuzluğu doğmuş olur (Yorulmaz, 2000:6).

Verginin ödenmemesi: Mükellefin paranın çekiciliğine aldanarak, ödemesi gereken vergiyi ödememesi veya eksik ödemesi vergi uyumsuzluğunu doğuran bir diğer nedendir.

Mükelleflerin tahakkuk ettirilen vergilerini ödememesi veya eksik ödemesi halinde vergi idaresi mükellefin kesinleşmiş vergi borcu ve cezalarını tahsil edebilmek amacıyla 6183 sayılı amme alacakları tahsil usulü kanununa göre zorlayıcı hukuki yollara başvurabilmektedir. Mükelleflerin ise böyle bir borçlarının olmadığını veya istenen tutarın kanunlara aykırı olduğunu ileri sürmeleri durumunda vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.

Diğer nedenler: Mükellefler ile vergi idareleri arasında meydana gelen uyumsuzluklar sadece yukarıda sayılan nedenlerden ibaret değildir. Bunların yanısıra vergi uyumsuzlukları bir verginin doğumundan tahsil aşamasına kadar geçen bütün aşamalardan kaynaklanabilir.

Bunlar; mükellef aleyhine yapılan bir tarhiyatın, mükellefe tebliğinde kanuna uyulmamış olması, istenen verginin zaman aşımına uğramış olması, ya da mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsız olmaları v.b. diğer nedenlerdir.

2.1.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını, iki başlık altında incelemek mümkündür. Bunlardan birincisi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü; ikincisi ise uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümüdür.

Mükellefler, öncelikle idari yola başvurup, uyuşmazlığı çözebilecekleri gibi dava açmak suretiyle doğrudan yargı yoluna da başvurabilirler.

Vergi uygulamaları sırasında mükellefler ile idare arasında zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıkları çoğu kez uyuşmazlık konusu haline dönüşmekte, bu tür konuların çözülmesi tarafların tutumuna bağlı olarak ya idari yoldan veya yargı yoluyla olabilmektedir (Seviğ, 2003:Dünya).

Aşağıda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, idari çözümler(barışçıl çözümler) ve yargısal çözümler olarak ikili bir ayrıma tabi tutularak açıklanacaktır.

2.1.7.1. Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü ve vergi idaresi

Bu kısımda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü genel olarak ele alınacaktır. İkinci kısımda ise idari çözüm yolları tek tek detaylı şekilde incelenecektir. Ayrıca vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümleyen vergi idareside bu kısımda kısaca tanıtılmaya çalışılacaktır.

Vergilerin zorla alınması, mükelleflerle vergi idareleri arasında zaman zaman çeşitli uyuşmazlıklara neden olur. Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının asıl çözüm yeri yargı organlarıdır; fakat uyuşmazlıkların çözümünde yargıya gitmeden ilk önce idari yollarla da çözüm aranabilir.

Vergi uyuşmazlığının idari yollardan çözümü, bu girişim sonucunda uyuşmazlık giderilmemiş ise taraflara yargı yoluna başvurma imkanının tanınmasıdır. Ülkemizde uyuşmazlığın çözümü için idari yola başvurmak zorunlu değildir. Mükellef isterse idari yollara, isterse yargı yoluna başvurabilir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü, mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun barışçı yollarla anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade eder. Başka bir deyişle idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa

sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü denir (Taş, 1997:49).

Uyuşmazlık konusu tarhiyatın, idari yolla çözümlenmeyip yargı yoluna gidilmesi halinde, hem idare hem de mükellefler yönünden çeşitli sorunları ve maliyetleri vardır. Mükellef ile idare yargı aşamasından önce karşı karşıya gelerek, vergi uyuşmazlığını çözümlenmesi, doğabilecek çeşitli sorunları ve dava ile ilgili maliyetleri ortadan kaldıracaktır. Bu ise genellikle idarenin almak istediği vergi ve cezanın bir kısmından vazgeçmesi, mükellefin ise, uyuşmazlığı bir an önce çözüme ulaştırması yönünden , belirli bir miktar ödemede bulunmaya yanaşması ile gerçekleşebilir.

İdari çözüm yolları çerçevesinde yer alan müesseselerin “barışçıl çözüm yolları” olarak da adlandırılması mümkün olup, bundan amaç; uyuşmazlığın bir yargı mercii önünde çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargının yükünün hafifletilmesidir (Akdoğan, 2003:68).

İdarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi denir (Kızılot, 1999:50).

İdari çözüm yolu, günümüz koşullarında uzun süren yargısal çözüme göre uyuşmazlığı kısa sürede sonuçlandırarak, mükelleflerin idare ile ilişkilerini bir an önce normal hale gelmesini, mükelleflerdeki endişenin kalkmasını sağladığından vergi kanunlarına karşı meydana gelen reaksiyonların düzelmesini sağlar.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin mükellefler ve vergi idareleri açısından kısaca sonuçları ise şunlardır:

- Vergi uyuşmazlığı sona erer,
- Mükelleflere vergi ve cezayı ödeme yönünden, idareye de vergi ve cezayı tahsil etme yönünden önemli avantajları sağlar,
- Mükellef ve idareyi emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerden önler,
- İdare ve mükellef psikolojisini olumlu yönden etkiler,
- Tarafların birbirine olan güvenlerini artırır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları : Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarını çözümlen yollar, Uzlaşma, Cezada İndirim Müessesesi, Vergi Hatalarının Düzeltilmesi, Pişmanlık ve Islah Müessesesidir. İdari aşamada çözüm

yolları çalışmamızın esas konusunu oluşturduğu için bu kısımda sadece genel olarak tanıtılacaktır. İkinci kısımda ise bu çözüm yolları ayrıntılı olarak incelenecektir.

Uzlaşma: Uzlaşma, mükellefler ile vergi idaresi arasında meydana gelen bazı vergisel uyuşmazlıkların, yargı yoluna gitmeden karşılıklı görüşme yoluyla çözümlenmesidir. Bu nedenle, uzlaşma vergi borcu ile birlikte, bu borca bağlı olarak kesilen cezayı da kısmen yada tamamen ortadan kaldıran bir yoldur.

Uzlaşmanın konusu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezasıdır. Ancak, hapis cezasını gerektiren fiillerden dolayı vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezası uzlaşma konusu yapılamaz (VUK, Ek Mad. 1).

Uzlaşmaya başvurabilmek için, resen ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatta vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yanılmadan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekmektedir (Öncel ve Çağan, 2001:32).

Cezada indirim: İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine müracaatla vadesinde veya 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanunda zikredilen neviden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse (VUK, 376. Mad):

1. Vergi ziyai cezasında, birinci defada yarısı, müteakiben kesilen cezaların üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, bu madde hükmünden yararlanamaz.

Vergi hatalarının düzeltilmesi: Vergi hatası, vergilendirmeye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, 116. Mad.).

Bu tanıma göre vergi hataları ya hesap hatası veya vergilendirme hatası biçiminde olabilir. Hesap hataları, matrahta hata, vergi miktarında hata ve verginin

mükerrer olmasıdır. Vergilendirme hataları ise, mükellefte hata, mükellefiyette hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.

Bu hatalardan biri ortaya çıkarıldığı zaman mükellefin başvurusu üzerine veya idarece resen hata düzeltilir. Hata düzeltme başvurusunda bulunabilme hakkı beş yıllık tahakkuk zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmıştır.

Pişmanlık ve ıslah: Beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren(iştirak dahil), kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarda vergi ziyai cezası kesilmez (VUK. 371. Mad).

Pişmanlıktan yararlanmanın şartları:

1. Mükellefin suçunu vergi dairesine haber verdiği tarihten önce, hakkında herhangi bir ihbar yapılmamış olması,
2. Mükellefin pişmanlık dilekçesini vermeden önce, nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış olması,
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak, 15 gün içinde verilmesi,
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, gecikme zammı ile birlikte pişmanlık dilekçesinin verilmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık dilekçesi ile vergi suçundan kurtulmak, beyana dayanan vergiler için geçerlidir. Pişmanlığın en önemli sonucu, vergi suçlarını ortadan kaldırmasıdır. Pişmanlık; uygulamada çok yaygın olarak başvuru olan bir yodur. Özellikle, beyannamelerini çeşitli sebeplerle süresinde vermeyenlerin, cezadan kurtulmak için ilk baş vurdukları yoldur.

Vergi idaresi: Vergilendirme işlemi esas olarak borçlu ve alacaklı arasında geçmektedir. Vergilendirme işleminin alacaklı tarafını, devlet oluşturmaktadır. Burada, devlet sözcüğü ile devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişileri de kastedilmektedir.

Ülkemizde yerel nitelikteki bazı vergiler dışında vergileri toplamakla görevli bulunan kuruluş Maliye Bakanlığı'dır. Bakanlık bu görevini merkez ve taşradaki kuruluşları aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Aşağıda bu bakanlığın örgütlenmesi hakkında kısaca bilgiler verilecektir.

Vergi idaresinin teşkilatlanması: Ülkemizde vergi idaresi denince, yukarıda da belirtildiği gibi akla hemen Maliye Bakanlığı gelmektedir. Bizde bu kısımda, Maliye Bakanlığının teşkilat yapısını, merkez teşkilatı ve taşra teşkilatı olmak üzere, iki başlık altında inceleyeceğiz.

Maliye bakanlığının amacı: Maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmaktır.

Bakan, bakanlık kuruluşunun en üst amiridir ve bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği kordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludur(<http://www.maliye.gov.tr./apk/başbakanlık/khktesk.pdf>)

Bakan, emri altındaki faaliyet ve işlemlerde sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir.

Maliye bakanlığının görevleri: Ülkemizde Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevleri 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiştir. Bu kararnameye göre Maliye Bakanlığının görevleri şunlardır:

1. Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
2. Devletin hukuk danışmanlığı ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
3. Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
4. Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
5. Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek,
6. Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yöntem ve esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
7. Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
8. Milletler arası kuruluşların bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip, bu konulardaki bakanlık görüşünü hazırlamak, yurt dışı ve yurt içi faaliyetleri yürütmek,

9. Bakanlığın ilgili kuruluşların işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek,

10. Çeşitli kanunlarla verilen görevleri yapmak,

11. Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,

12. Karapara aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri belirlemek.

Maliye bakanlığı'nın merkez teşkilatı: Bakanlık merkez teşkilatı, ana hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden meydana gelir.

Maliye Bakanlığının merkez teşkilatı, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevleri hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmündeki Kararıyla şu şekilde gösterilmiştir.

MALİYE BAKANLIĞI MERKEZ TEŞKİLATI

Müsteşar	Müs.Yrd.	Ana Hizmet Birimleri	Danışma ve Denetim Birimleri	Yardımcı Birimler
Müsteşar	Müs.Yrd.	1.Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Gn. Md.	1.Maliye Teftiş Kurulu Başkanı	1.Personel Gn. Md.
	Müs. Yrd.	2. Bütçe ve Mali Kontrol Gn. Md.	2. Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2. İdari ve Mali İşler Dairesi Bşk.
	Müs. Yrd.	3. Muhasebat Gn. Md.	3. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Bşk.	3. Bilgi İşlem Dai. Bşk
	Müs. Yrd.	4. Gelirler Genel Md.	4. Bakanlık Müşavirleri	4. Savunma Sekr.
	Müs. Yrd.	5. Milli Emlak Gn. Md.	5.Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği	5. Özel Kalem Müdürlüğü
		6. Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı		
		7. Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Gn. Md.		
		8. Avrupa Birliği ve Dış ilişkiler Dairesi Bşk.		

Ana hizmet birimleri: Maliye Bakanlığındaki ana hizmet birimleri şunlardır:

- Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
- Muhasebat Genel Müdürlüğü

- Gelirler Genel Müdürlüğü
- Milli Emlak Genel Müdürlüğü
- Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü
- Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı
- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

Danışma ve denetim birimleri: Maliye Bakanlığı merkez kuruluşundaki danışma ve denetim birimleri şunlardır:

- Teftiş Kurulu Başkanlığı
- Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı
- Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı
- Bakanlık Müşavirleri
- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği

Yardımcı birimler: Maliye Bakanlığı'nın merkez kuruluşundaki yardımcı birimleri şunlardır:

- Personel Genel Müdürlüğü
- İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
- Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı
- Savunma Sekreterliği
- Özel Kalem Müdürlüğü

Maliye bakanlığı taşra teşkilatı: Maliye Bakanlığı taşra teşkilatı, Gelirler Bölge Müdürlükleri ve Defterdarlıklardan oluşur.

Gelirler bölge müdürlükleri: Gelirler Bölge Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün bilgi işlem, istihbarat ve denetim hizmetlerini bölge düzeyinde yürütmek üzere doğrudan Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulur (178 Sayılı, KHK).

Bölge müdürlüğü teşkilatı bölge müdürünün yönetimi altında bilgi işlem müdürlüğü, istihbarat müdürlüğü, denetim birimleri ile eğitim ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşur.

Bölge müdürlüklerinin görev, çalışma usul ve esasları ile bakanlık ve diğer taşra birimleriyle olan ilişkileri yönetmelikle belirlenir.

Maliye bakanlığı merkez örgütü ile il örgütü arasında bağlantıyı sağlamak üzere 12 bölge müdürlüğü bulunmaktadır. Bölge müdürlükleri mükellef sayıları ve iş kapasiteleri dikkate alınarak çoğaltılmaktadır.

Maliye Bakanlığının, teşkilat ve görevleri hakkındaki 178 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnamede, Gelirle Bölge Müdürlüklerinin merkezleri ve kapsadığı iller aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Tablo 2.1. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelirler Bölge Müdürlüklerinin merkezleri ve kapsadığı iller(178 sayılı KHK)

BÖLGE	KAPSADIĞI İLLER
MÜDÜRLÜĞÜ	
MERKEZİ	
1.ADANA	ADANA, GAZİANTEP, İÇEL, KAHRAMANMARAŞ, NİĞDE, KAYSERİ, HATAY
2. ANKARA	ANKARA, AFYON, AKSARAY, ÇANKIRI, KARAMAN, KIRIKKALE, KIRŞEHİR, KONYA, NEVŞEHİR, SİVAS, YOZGAT
3.ANTALYA	ANATLYA, BURDUR, DENİZLİ, ISPARTA
4. BURSA	BURSA, BALIKESİR, BİLECİK, ÇANAKKALE, ESKİŞEHİR, KÜTAHYA
5. EDİRNE	EDİRNE, KIRIKLARELİ, TEKİRDAĞ
6. ERZURUM	ERZURUM, AĞRI, ARDAHAN, ARTVİN, BAYBURT, BİNGÖL, ERZİNCAN, GÜMÜŞHANE
7. İSTANBUL	İSTANBUL AVRUPA YAKASI
AVRUPAYAKASI	
8. İSTANBUL	İSTANBUL ASYA YAKASI
ASYA YAKASI	
9. İZMİR	İZMİR, AYDIN, MANİSA, MUĞLA, UŞAK
10. KOCAELİ	KOCAELİ, BARTIN, BOLU, SAKARYA, ZONGULDAK
11. MALATYA	MALATYA, ADIYAMAN, BATMAN, BİTLİS, DİYARBAKIR, ELAZIĞ, MARDİN, SİİRT, ŞANLIURFA, ŞIRNAK, TUNÇELİ
12. SAMSUN	SAMSUN, AMASYA, ÇORUM, GİRESUN, KASTAMONU, ORDU, RİZE, SİNOP, TOKAT, TRABZON

İl örgütü: İl örgütünün başında defterdar yer almaktadır. Defterdarlık bünyesinde merkez örgütünün uzantısı niteliğinde bulunan müdürlüklerle, defterdar yardımcıları ve vergi dairesi müdürü yer almaktadır.

Defterdar: Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığının en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi merkez ve taşradan sorulan soruların

cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları il'e ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludur. Gerek görülen yerlerde defterdara yeterli sayıda yardımcı verilir.

Vergi dairesi başkanları, dairelerinin yetki ve konularıyla sınırlı olmak üzere defterdarın gelir idaresine ilişkin yetkilerinden bakanlıkça belirlenenleri kullanırlar.

Defterdarlık birimleri, defterdarın yönetimi altında gelir, muhasebat, milli emlak ve muhakemat birimleri ile personel müdürlüğünden oluşur. Defterdarlık gelir birimleri, vergi daireleri ve gelir müdürlüklerinden oluşur.

Vergi daireleri: Vergi daireleri, defterdarlığa bağlı başkanlık, müdürlük veya bağlı vergi dairesi şeklinde kurulur. İl ve ilçe merkezlerindeki vergi dairelerinin kuruluş şekli, sayısı, faaliyet bölgeleri, bunların hangi vergi, resim ve harçların tahakkuk ve tahsili ile uğraşacakları bakanlıkça belirlenir.

Vergi dairelerinde, bir başkan veya müdürün yönetimi altında yeterli sayıda yardımcı, şef ve diğer memurlar, bağlı vergi dairelerinde ise, mal müdürünün yönetimi altında şef ve diğer memurlar çalıştırılır. Gerekli görülen vergi dairelerinde gelir uzmanları ve yardımcıları çalıştırılabilir.

Vergi dairesi başkanlıklarında, kurulan bölümleri yönetmekle görevli yeterli sayıda vergi müdürü, vergi dairesi başkanı emrinde çalışan vergi denetmenleri, vergi davalarını takip etmekle görevli hazine avukatları bulunur. Ayrıca başkanlığın işlemlerini yürütmek üzere taktir ve uzlaşma komisyonları kurulabilir.

Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlarla bu kanunlara dayanılarak bakanlıkça belli edilen kamu gelirleriyle ilgili mükellefi tespit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade, ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce meydana getirilen ihtilaflarla ilgili yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunulması ve yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütür.

Vergi dairelerinin kuruluş, görev, yetki ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile gelirler bölge müdürlükleri ve defterdarlıklarla ilişkileri bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

Gelir müdürlükleri: İllerde defterdara bağlı olarak iş hacmi dikkate alınmak suretiyle bir veya birden fazla gelir müdürlüğü kurulur.

Gelir müdürlüğünde, gelir müdürünün yönetimi altında yeterli sayıda müdür yardımcısı, şef ve diğer memurlar çalıştırılır.

Gelir müdürlüklerinin görevleri şunlardır (178 Sayılı KHK):

1. Buldukları il ve bağlı ilçelerde vergilendirme ile ilgili soruları defterdar adına cevaplandırmak,
2. Teftişlerde defterdar adına verilecek cevap ve emirleri hazırlamak,
3. Vergi dairelerinden toplanan istatistiki bilgileri il bazında derleyip, gelirler genel müdürlüğüne veya gelirler bölge müdürlüğüne göndermek,
4. Terkini gereken amme alacaklarının terkinini defterdar adına tekemmül ettirerek ilgililere bildirmek,
5. Vergi kanunları ve diğer kanunların gelir müdürlüğüne verdiği işleri yapmak.

Gelir müdürü, görevlerini tam ve zamanında yapılmamasından ve verdiği emirlerden doğan hazine zararından müdür yardımcısı, müdür yardımcısı yoksa servis şefi ile birlikte sorumludur.

İlçe örgütü: İlçe örgütünde vergi dairesi ve başında da vergi dairesi müdürü yer almaktadır. İlçede bağımsız vergi dairesi bulunmaması durumunda bu görev mal müdürü tarafından yerine getirilir.

Vergilendirme işleminde vergi dairesi, vergi mükellefinin bizzat muhatap olduğu birimdir. Bu birimde, müdür, müdür yardımcıları, birim bünyesinde kurulu bulunan servislerin şefleri ve bu servis çalışanları bulunur. Bağımsız vergi dairesinin bulunmadığı ilçelerde, mal müdürlüğünün bünyesinde yer alan gelir servisi, vergi toplama görevini yerine getirir (Pehlivan, 2003:118).

Maliye bakanlığı denetim birimleri: Vergileme işlemi ile ilgili bulunan denetim birimleri; Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleridir. Bunlardan ilk ikisi doğrudan bakan'a bağlı olmasına karşın, gelirler kontrolörleri genel müdüre ve vergi denetmenleri de bölge müdürüne bağlıdır (Taş, 2003:55).

Defterdar ve vergi dairesi müdürleri de vergi denetimi yapma yetkisine sahiptirler. Ancak, bunların asli görevi denetim değildir.

Bunların dışında görevi doğrudan vergi denetimi olmamakla birlikte, vergi denetimi için ciddi belge ve bilgileri ortaya çıkarabilecek nitelikte bir denetim birimi daha bulunmaktadır. Bu denetim birimi, Mali Suçları Araştırma Kurulu'dur. 1997 yılında çalışmalarına başlayan bu kurul, doğrudan vergi denetimi ile ilgilenmemesine

karşın, kara para ile mücadele edilmesi amacıyla veri toplamaktadır. Bu yönüyle vergi kaçakçılığının belirlenmesi noktasında vergi denetim birimlerine önemli bilgiler sağlamaktadır.

Komisyonlar: Vergilendirme işleminde bazen komisyonlardan yararlanılmaktadır. Başlıca üç komisyondan söz etmek mümkündür. Bunlar; genel taktir komisyonu, arsa ve arazi taktir komisyonu, zirai kazançlar il komisyonları ve zirai kazançlar merkez komisyonudur.

Komisyonlar, vergi matrahının ya da matraha ulaşmakta kullanılacak dayanakların belirlenmesinde idareye yardımcı olma görevini üstlenmişlerdir.

2.1.7.2. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü ve vergi yargısı

Vergi uyuşmazlıklarında, idari çözüm yolları bulunmakla birlikte, uyuşmazlıkların en adil çözüm yeri yargı organlarıdır. Bağımsız yargı organlarının varlığı ve idarenin yaptığı tüm işlemlerin yargı denetimine tabi olması, hukuk devletinin temel ilkelerindedir.

Bizim çalışmamızın konusu idari aşamada çözüm olduğundan, yargı yolu üzerinde fazla durulmayacak, sadece genel olarak değerlendirilecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü: Bazı durumlarda, verginin tarafları arasında ortaya çıkan bir kısım vergi uyuşmazlıklarının bağımsız yargı organları tarafından çözümlenmesi gerekli olabilmektedir. Bu amaçla, bir çok ülkede vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine yönelik olarak kurulmuş yargı organları bulunmaktadır.

Çağdaş hukuk devleti, artık idarenin yargısal denetimi ile anlam kazanmaktadır. İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin bir ögesi olmaktan çıkarak onunla eş anlamlı hale gelmiştir (Sönmez ve Ayaz, 1999:151).

Bağımsız yargı organlarının varlığı ve idarenin yaptığı işlemlerin yargı denetimine tabi olması, hukuk devletinin temel ilkelerindedir.

Anayasa'nın 125. maddesine göre, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.

Vergi uyuşmazlıkları nedeniyle başvuru yargı yolu vergi yargısı olarak adlandırılır. Ülkemizde, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünü ifade etmek amacıyla "mali yargı" terimi de kullanılmaktadır (Taş, 2003:14).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında vergi davası şeklinde incelenmesi sonucunda, yargı organınca verilen kararlar, taraflar açısından kesin hüküm

niteliğindedir. Uyuşmazlık, yargının kararı doğrultusunda, çözümlenmiş olur. Mükellef ya da idare, ancak bir üst yargı organına başvurarak bu kararın bozulmasını isteyebilir (Kızılot, 1999:62).

Bir başka açıdan 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 kılmaktadır (Tosuner ve Özcan, 1989:4).

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü vergi uyuşmazlığına taraf olanların vergi davası açması şeklinde olur. Vergi davası için öncelikle tarh edilmiş bir vergi veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekir. Ancak yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (V.U.K. 378. Mad.).

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 mükellef arasında güvenin sarsılması da söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çekişmesiz olarak, yargıya gitmeden idari yolla çözülmesi iki taraf bakımından da yararlıdır (Yorulmaz, 2000:13-14).

Vergi yargısı: Ülkemizde 1982 yılında yapılan düzenlemelerle vergi uyuşmazlıklarının idari yargı alanı içinde çözümlenmesi kararlaştırılmıştır. Ancak bu uyuşmazlıkların idare mahkemelerinde değil, kurulacak bağımsız vergi mahkemelerinde görülmesi esası benimsenmiştir. İki dereceli bir yargılama öngörülmüştür. Buna göre öncelikle vergi mahkemesine gidilecek, arkasında uyuşmazlığın niteliğine göre ya bölge idare mahkemesine ya da Danıştay'a başvurulacaktır (Bilici, 2003:138-139).

İdari yargıya bağlı vergi yargı sistemini benimsemiş olan ülkemizde vergi yargısını düzenleyen kaynaklar oldukça fazladır. Bu konudaki kaynaklar; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu. Bunların dışında diğer kanunlarda yer alan çeşitli düzenlemelere de rastlanmaktadır (Taş, 2003:21).

Vergi yargı organları: Türk vergi yargısında görev alan yargı organları 2575 ve 2576 sayılı kanunlarla belirlenmiştir. Bu kanunlara göre vergi yargısı organları, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır.

Vergi mahkemeleri: Vergi mahkemeleri genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ilişkin vergi ve benzeri gelirlerle ilgili çıkan uyuşmazlıkları çözümlmek üzere kurulmuşlardır. 33 ilde 59 vergi mahkemesi bulunmaktadır (Bilici, 2003:139).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kanunu'nun 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

1. Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlükler, bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,
2. Birinci bentteki konularda, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki kanunun uygulanmasına ilişkin davalar;
3. Diğer kanunlarla verilen işleri çözümlmek.

Vergi mahkemelerinde davanın, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde açılması gerekir. Vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Mahkeme üye tam sayısı ile toplanır ve oy birliği ya da oy çokluğu ile karar alır.

Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ve bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınarak Adalet Bakanlığınca kurulur. Yargı çevreleri Adalet Bakanlığınca aşağıdaki tablo 2.2. deki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 2.2. Vergi mahkemelerinin kurulduğu iller ve yargı çevreleri (Kızılot, 1999: 284)

VERGİ MAHKEMESİNİN KURULDUĞU İL MERKEZİ	MAHKEME SAYISI	YARGI ÇEVRESİNE DAHİL OLAN İLLER
1. ADANA	2	ADANA
2. AFYON	1	AFYON
3. ANKARA	7	KIRIKKALE
4. ANTALYA	1	ISPARTA, BURDUR
5. AYDIN	1	MUĞLA
6. BALIKESİR	1	BALIKESİR
7. BOLU	1	BOLU
8. BURSA	1	ÇANAKKALE
9. ÇORUM	1	ÇORUM
10. DENİZLİ	1	DENİZLİ
11. DİYARBAKIR	1	MARDİN, SİİRT, BATMAN, ŞIRNAK
12. EDİRNE	1	KIRIKLARELİ
13. ELAZIĞ	1	ELAZIĞ
14. ERZURUM	1	KARS, AĞRI, ARTVİN
15. ESKİŞEHİR	1	BİLECİK, KÜTAHYA
16. GAZİANTEP	1	ADİYAMAN, K. MARAŞ, Ş.URFA, KİLİS
17. HATAY	2	HATAY
18. İÇEL	2	İÇEL
19. İSTANBUL	9	İSTANBUL
20. İZMİR	3	İZMİR
21. KAYSERİ	1	YOZGAT, KIRŞEHİR, NEVŞEHİR
22. KOCAELİ	2	KOCAELİ
23. KONYA	1	NİĞDE, AKSARAY, KARAMAN
24. MALATYA	1	TUNÇELİ, BİNGÖL
25. MANİSA	1	UŞAK
26. ORDU	1	ORDU
27. SAKARYA	1	SAKARYA
28. SAMSUN	1	SİNOP, AMASYA
29. SİVAS	1	ERZİNCAN, TOKAT
30. TEKİRDAĞ	1	TEKİRDAĞ
31. TRABZON	1	GİRESUN, GÜMÜŞHANE, RİZE, BAYBURT
32. VAN	1	MUŞ, HAKKARİ, BİTLİS
33. ZONGULDAK	1	ÇANKIRI, KASTAMONU, BARTIN

Bölge idare mahkemeleri: Bölge idare mahkemeleri, bölgenin coğrafi durumu ve iş hacimleri dikkate alınarak, Adalet Bakanlığı tarafından kurulur.

Bölge idare mahkemeleri, bir başkan ve iki üyeden oluşur. Üyeler genellikle mahkemelerin görev alanına giren bölgede bulunan idare ve vergi mahkemesinin başkanlarından oluşur. Ancak iş hacmi fazla olan yerlerde bu mahkemelerde devamlı üye olacak hakimler atanabilir.

Türkiye de 22 bölge idare mahkemesi kurulmuştur. Bu mahkemelerin görevleri şunlardır (Pehlivan, 2003:134):

1. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri tarafından tak hakimle verilmiş kararlara karşı yapılan itirazları, kesin karara bağlamak.
2. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin çözüme bağlamak.
3. Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup, bu mahkemelerin kararlarına karşı Danıştay'a başvurulamaz.

Tablo 2.3. Bölge idare mahkemelerinin kurulduğu iller ve yargı çevreleri (Kızılot, 1999:285)

BÖLGE İDARE MAHKEMESİNİN KURULDUĞU İL MERKEZİ	YARGI ÇEVRESİNE DAHİL OLAN İLLER
1. ADANA	İÇEL, HATAY, OSMANİYE
2. ANKARA	ÇORUM, KIRIKKALE
3. AYDIN	BURDUR, ISPARTA
5. BURSA	BALIKESİR, ÇANAKKALE, YALOVA
6. DİYARBAKIR	MARDİN, SIİRT, BATMAN, ŞIRNAK
7. EDİRNE	TEKİRDAĞ, KIRIKLARELİ
8. ERZURUM	KARS, AĞRI, ARTVİN
9. ESKİŞEHİR	BİLECİK, KÜTAHYA, AFYON
10. GAZİANTEP	ADYAMAN, K. MARAŞ, Ş.URFA, KİLİS
11. İSTANBUL	İSTANBUL
12. İZMİR	İZMİR
13. KAYSERİ	YOZGAT, LİRŞEHİR, NEVŞEHİR
14. KONYA	NİĞDE, AKSARAY, KARAMAN
15. MALATYA	ELAZIĞ, BİNGÖL, TUNÇELİ
16. MANİSA	UŞAK
17. SAKARYA	KOCAELİ, BOLU
18. SAMSUN	SİNOP, AMASYA
19. SİVAS	ERZİNCAN, TOKAT
20. TRABZON	ORDU, GİRESUN, RİZE, GÜMÜŞHANE, BAYBURT
21. VAN	MUŞ, HAKKARİ, BİTLİS
22. ZONGULDAK	ÇANKIRI, KASTAMONU, BARTIN

Danıştay: 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca Danıştay, yüksek idare mahkemesi ve inceleme organıdır. Vergi davalarında Danıştay, nihai karar organıdır. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz için Danıştay'a başvurulabilir.

Vergi idaresinin temyiz ettiği davalardan mükellef lehine sonuçlananların oranı gelir vergisi uyuşmazlıklarında % 97,8 dir (Yılmaz, 2001:5).

Vergi davalarında Danıştay, ilke olarak temyiz mercii sıfatıyla, üst derece mahkemesi olarak görev yapar. Bunun yanında, vergilerle ilgili bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapar. Bunlar (Özbalcı, 2001:40):

1. Vergilerle ilgili genel, düzenleyici işlemler için açılacak iptal davaları,
2. V.U.K. mükerrer 49. maddesi uyarınca bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile ilgili olarak açılacak davalarda,
3. Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlerle ilgili davalarda, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24/f maddesi uyarınca Danıştay'ca ilk derece yargı mercii olarak çözümlenir.
4. Danıştay, hem idari yargı için hem de vergi yargısı için üst mahkemedir. Danıştay, 12 daireden oluşur. Bu dairelerden ikisi idari, onu dava dairesidir. On dava dairesinden beşi vergi uyuşmazlıkları için görevlidir. Her daire beş kişilik kuruldan oluşur ve kararlar çoğunlukla verilir (Danıştay Kanunu madde 13).

Dava dairelerinin beşi vergi dava daireleridir. Bu dava daireleri ve görevleri aşağıda yer almaktadır (Taş, 2003:25-26).

- Üçüncü Daire: vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda merci tayini yapar.
- Dördüncü Daire: Gelir ve Kurumlar vergilerine ilişkin davaları çözümler.
- Yedinci Daire: Gümrük vergisi, İthalde alınan vergiler, Motorlu taşıtlar vergisi, Taşıtlar alım vergisi, Veraset ve intikal vergisi, Damga vergisi ve dış seyahatlerden alınan vergilere ilişkin vergi davalarını çözümler.
- Dokuzuncu Daire: Emlak vergisi, köy belediye ve il özel idaresi vergi, resim, harç ve paylar ile bunların diğer gelirlerine ait tarifelerle harçlar kanununa ilişkin davaları çözümler.

- Onbirinci Daire: Katma değer vergisine ilişkin davaları çözümler.

Vergi uyuşmazlıkları alanında Danıştay'ın başlıca görevi, vergi mahkemelerince verilen nihai kararları(vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş oldukları kararlar) temyiz yoluyla incelemek ve karara bağlamaktır.

Bu kısımda, vergi uyuşmazlıkları, vergi uyuşmazlıklarının nedenleri ve vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları açıklandı. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen idari ve yargı organları üzerinde duruldu. Bundan sonraki ikinci kısımda ise vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olan uzlaşma, cezada indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslak müesseseleri detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Vergisel uyuşmazlıklarda idari çözümler, mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergisel ihtilafların çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşarak kısa sürede sona erdirilmesidir. Böylece, mükellefler ile idare arasındaki ilişkiler yargı organlarına gitmeden kısa yoldan çözümlenmektedir.

Vergisel uyuşmazlıklarının idari aşamada ki çözüm yolları; uzlaşma, cezada indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah olmak üzere, vergi hukukumuzda dört ayrı kademe düzenlenmiştir. İdari çözümler adı altında toplanabilen bu tedbirler, birinci kısımda kavram bazında ele alınmıştı. Bu kısımda ise bu yollar detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

2.2.1. Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından en önemlisi ve uygulamada da en çok başvuru bir çözüm yoludur.

2.2.1.1. Genel olarak uzlaşma

Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinde uzlaşma müessesesinin ayrı bir yeri ve önemi vardır. Vergi hukukumuzda, uyuşmazlıkların büyük bir kısmı uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir. Bundan dolayı da uzlaşma müessesesinin birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır:

Uzlaşma müessesesi, mükellefle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların, önce uzlaşma yoluyla giderilmesi amaçlanarak, vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunlardan, mükelleflerin kasdı olmadan meydana gelenlerin ya da mükellefin veya

idarenin açık hatalarından kaynaklananların yargı yoluna gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesi için oluşturulmuştur (Ela-Kelecioğlu, 2000:67).

Sözcük anlamı itibariyle uzlaşma, birden çok kişinin aralarında mevcut yada ileride çıkması olası düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek giderilmelerini (veya giderilmesi konusunda anlaşmalarını) anlatmaktadır (Kızılot, 1999:223).

Uzlaşma kavramı, bir mesele üzerinde mutabakat sağlamak yada karşılıklı tavizleşerek anlaşma anlamına gelir (Pehlivan, 2003:123).

Uzlaşma, alacaklı vergi dairesi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında doğmuş veya doğacak vergi veya cezalara ilişkin olarak, karşılıklı ödümlerle uyuşmazlıkların giderilmesidir (Bayraklı,1998:20).

Uzlaşma, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların miktarı konusunda idare ile yükümlülerin karşılıklı görüşme ve pazarlıkla anlaşmalarıdır (Öncel-Çağan, 1991:31).

Mükellef ile idare arasında meydana gelebilecek vergi ihtilaflarının süratle çözümü ve amme alacağının en kısa sürede hazineye nakli amacıyla uzlaşma müessesesi uygulamaya geçirilmiştir ([http://www.uzlaşma/vergi porteli com.htm](http://www.uzlaşma/vergi_porteli_com.htm)).

Uzlaşma müessesesi ile ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve vergi idaresi hakkında kanuna göre kesilen cezalar konusunda uyuşmazlık yaratmadan mükellefle vergi idaresi anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmaktadır (Maliye HUD, 2002:999).

Vergi hukukumuzda uzlaşma şu şekilde tanımlanmaktadır. Mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın kısa yoldan çözümlenmesidir.

2.2.1.2. Uzlaşmanın taraflar açısından önemi

Uzlaşma yolu ile vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesinin hem idare hem de mükellef açısından sayısız yararları vardır (Kızılot, 1999:223).

Mükellef uzlaşma sonucu uyuşmazlığı sona erdirmekte, ödeyeceği cezanın önemli bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca, dava açması halinde söz konusu olabilecek dava ile ilgili emek ve zaman kaybından, müşavirlik ve avukatlık giderlerinden kurtulmaktadır.

İdare ise, mükellefin dava açması ve davayı kazanması halinde belki de hiç ödeyemeyeceği vergi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır. Ayrıca uyuşmazlık sona ermekte, dava ile ilgili emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin yapılmasından kurtulunmuş olmaktadır.

2.2.1.3. Uzlaşmanın vergi sistemimizdeki yeri

Uzlaşma, vergi hukukumuzda ayrı bir bölüm oluşturduğundan genel bir af yada belli bir zaman süreci içine oturtulmuş, belirli dönemlerden uygulanan tahsilatı hızlandırmaya yönelik bir kurum niteliğinde olmayıp, süreklilik ve kesinlik gösteren bir kurumdur. Vergi usul kanunu'nda genellikle uzlaşma ile ilgili hükümlerin anlaşmazlıklarla ilgili hükümlerden önce gelmesi, kanun koyucunun da uzlaşma kurumuna ne kadar önem verdiğinin bir göstergesi sayılabilir (Yılmaz, 2001:33).

Batı ülkelerinin vergi uygulamalarında idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar, kural olarak öncelikle uzlaşma yoluyla çözümlenir. Örneğin, Amerikan ve İngiliz vergi sistemlerinde vergi anlaşmazlıklarının ancak yüzde beşi mali yargı önüne geldiğinden uzlaşma yolu geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Fransa'da ise uzlaşma kurumu yerine geçen ve bir anlaşma yolu olan "ihtilafsız kaza" ile mahkemelere anlaşmazlıkların ancak yüzde üçü intikal etmektedir (Akköy, 1981:5).

Uzlaşma müessesesinin Batı Avrupa da uygulanışı çok eskilere dayanmakta ise de, Türk Vergi Sistemine 1963 yılında VUK'na 205 Sayılı Kanunla eklenen Ek 1-9 uncu maddeler ile girmiştir.

Vergi kanunlarında 1986 yılında 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile eklenen 11. madde ile de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi vergi sistemimizde yer almıştır.

Uzlaşma müessesesi 1964 yılında 485 sayılı, 1980 yılında 2365 sayılı ve 1982 yılında da 2686 sayılı kanunlarla bazı değişikliklere uğramış ve bugüne kadar 2791, 3239 ve 3305 sayılı kanunlarla da çeşitli değişiklikler geçirmiş ve en son olarak ta 4369 sayılı kanun ile köklü bir değişikliğe uğramıştır (Sonkur, 1999:55).

Vergi kanunlarında yeni düzenlemeler yapan 22.07.1998 tarihinde kabul edilen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunla, uzlaşma müessesesinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle VUK'nun Ek 1,2,3, ve 4'üncü maddelerinde yer alan hükümler birleştirilerek tek bir maddede düzenlenmiş ve Ek 5'inci madde yürürlükten kaldırılmıştır. Uzlaşma

hükümlerinde 4369 sayılı kanunla yapılan ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle, yalnızca vergi aslının tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği belirlenmiş ve vergi ziyayı cezasının ise uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceği hükmüne yer verilmiştir (Maliye HUD, 2002:999).

Ayrıca 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı kanunun 7. maddesinin birinci fıkrasında, VUK'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı maddenin ikinci fıkrası ile de, VUK'nun 3442'ci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Böylece 01.01.1995-31.12.1998 tarihleri arasında geçerli olan düzenlemeye geri dönmüş ve vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle (kaçakçılık suçu ile) sebebiyet verilmesi durumu uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur (Aykın,1999:79).

Ayrıca 4369 sayılı kanunla getirilen bir değişiklikte kısmi uzlaşmanın getirilmiş olmasıdır. Bununla birlikte mükellef bağlı bulunduğu meslek odası temsilcisi ve/veya TÜRMOB'a bağlı meslek odasından birer üyeyi uzlaşma görüşmelerinde gözlemci olarak bulundurabilecektir.

Ayrıca uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılarak mükellefin vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı başvurarak bu teklifi kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşmadan yararlanma imkanı getirilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip uzlaşmayan bir mükellef daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma isteyemez. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde mükellefler dava açma yoluna gidemezler.

Uzlaşmada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Sadece noterden düzenlenen bir vekaletname ile bu konuda yetki verilmiş olması gerekmektedir (Beşe, 1998:110).

2.2.1.4. Uzlaşmanın konusu ve kapsamı

Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinden sonra gelen ek birinci maddeye göre, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda; idare, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir. Ancak, 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası (yani, VUK'nun 359'da sayılan fiiller) uyarınca

vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusu yapılmaz (Atar, 2001:161).

Yani, kaçakçılık cezalı tarhiyatlar hariç olmak üzere, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare ile mükellef arasında uzlaşma yapılabilir.

Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları genel uzlaşma konusu edilmeyecektir; ancak bunlar 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 24 Ağustos 1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde yapılan değişiklikle vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergilere ilişkin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilir

VUK'nun uzlaşma ile ilgili Ek 12'inci madde ile, 2978 sayılı vergi iadesi hakkındaki kanunun 6'ncı maddesi uyarınca kesilen cezalarda uzlaşma kapsamına alınmıştır (<http://www.alomaliye.com/uzlaşma-vergi-iadesi.htm>).

Beyana dayalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışındadır; çünkü mükellefin kendi beyan ettiği tutara itiraz hakkı yoktur.

2.2.1.5. Uzlaşmanın nedenleri

Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma yapılmasının nedenleri aşağıdaki gibi açıklanabilir (Kızılot, 1999:229).

- Tarhiyatta VUK'nun 116,117 ve 118. maddelerinde yazılı olan vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta VUK'un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine, gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi,
- Müphem, yoruma açık bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,
- Tarhiyatı ve ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı

tarafından, benzer hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması.

2.2.1.6. Uzlaşma çeşitleri

Türk vergi sisteminde uzlaşma iki şekilde düzenlenmiştir. Uzlaşma 1963 yılında ilk defa vergi hukukumuzda girdiğinde sadece tarhiyat sonrası uzlaşma olarak düzenlenmişken, 3239 sayılı kanun ile 1986 yılından itibaren tarhiyat öncesi uzlaşmaya da yer vermiştir.

Bu şekilde vergi hukukumuzda iki ayrı uzlaşma kurumu ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabilecekleri genel uzlaşma müessesesi (Tarhiyat sonrası uzlaşma), ikincisi ise vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi salınmadan, ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesidir.

Bu çalışmada uzlaşma müessesesi, önce tarhiyat sonrası, daha sonra ise tarhiyat öncesi uzlaşma olarak iki kısımda incelenecektir.

2.2.1.6.1. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Mükelleflerle vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir yer teşkil eden tarhiyat sonrası uzlaşma, Türk Vergi Sistemine 1963 yılında VUK'na 205 Sayılı Kanunla eklenen Ek 1- 9 uncu maddeler ile girmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın tanımı ve kapsamı: Bu uzlaşma yoluna başvurabilmek için yetkili vergi dairesi tarafından vergi salınmış ve/veya ceza kesilmiş ve mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir.

Vergi incelemesine dayanan tarhiyat ve cezalarda bu uzlaşma müessesesinden yararlanabilmek için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden bulunulmamış olması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellefler daha sonra tarhiyat yapıp ceza kesildikten sonra uzlaşma talebinde bulunamazlar (Maliye HUD, 2002:1000).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ikmalen, resen veya idarece salınan ve bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi resim ve harçlar girer (Uzlaşma Yönetmeliği Md. 2).

Kısaca tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat aşamasından, yani, bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamada, taraflar arasında anlaşma sağlanarak, sulha erdirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Kızılot, 1999:248).

Uzlaşma konusu vergi ve ceza neveleri: 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1999 tarihinden sonraki dönemlerde yalnızca vergi aslının uzlaşmaya konu olabileceği, vergi ziyai cezasında uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Daha sonra 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu vergilerin yanı sıra vergi ziyai cezaları da yeniden uzlaşma kapsamına alınmış, ancak VUK'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata(kaçakçılık filleri sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlar) ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır (Maliye HUD, 20002:1001).

Ayrıca, mükellefler tarafından kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilmektedir (VUK. 280 Nolu Genel Tebliği).

Genel ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır.Vergi aslından bağımsız kesilen usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları ise genel uzlaşma konusu edilemezler. Vergi iadesi hakkındaki kanun uyarınca kesilen cezalarda uzlaşma kapsamına alınmıştır (VUK. Ek Mad. 12).

Uzlaşılacak vergilere ilişkin tarhiyat çeşitleri: İkmalen, re'sen ve idarece salınan ve bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim,harçlar ve bunlara bağlı fonlar ile kesilen vergi ziyai cezasını kapsamaktadır (VUK. 280 Nolu Genel Tebliği).

Ayrıca beyana dayanarak tarh edilen vergilerin uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir.

Uzlaşmanın yapılması: Vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası uzlaşma bu safhadan sonra işlemeye başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran özellik budur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise olay henüz vergi dairesine intikal etmemiştir, inceleme elamanı ile mükellef arasındadır (Kızılot, 1999:248).

Uzlaşma talebi: Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler

gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür (Arslan, 2000:226).

Kolektif şirketlerde ortaklık kazancının eksik beyan edilmesi halinde vergiler ortaklar adına tarh edilip, cezalar ortaklık adına kesildiği için vergilere ortakların cezalara ortaklık temsilcisinin uzlaşma talebinde bulunması gerekir. Ancak cezalarda uzlaşmış olması ortakların uzlaşılmayan vergi için yargı yoluna gitmesini engellemez (Özyer, 2003:816).

Sekreteryaya hizmetleri: Uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetini, illerde defterdarlık gelirler müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları ile ilçelerde vergi daireleri yürütür. Merkezi uzlaşma komisyonunun sekreteryaya işlemleri Gelirler Genel Müdürlüğüne yerine getirilir (Maliye HUD, 2002:1003).

Uzlaşma talebinin süresi: Uzlaşma talebi vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılır.

Bu süre aynı zamanda vergi mahkemesinde dava açma süresine tekabül etmektedir. Bu süre dolduktan sonra uzlaşma talebinden bulunulamaz.

30 günlük başvuru süresi hak düşürücü bir süredir. Bu nedenle süresinde yapılmayan başvuru yapılmamış kabul edilir. Ancak mükellefin mücbir sebep hali ileri sürmesi durumunda başvuru süresinin uzayıp uzamayacağına ilişkin olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (Özyer, 2003:819).

Yukarıda belirtildiği gibi, mücbir sebep hallerinde uzlaşma başvuru süresinin uzayıp uzamayacağı konusunda herhangi bir hüküm bulunmasada, bizce mücbir sebep halleri uzlaşma başvuru süresinde dikkate alınmalıdır.

Uzlaşma talebinin yapılacağı mercii: Uzlaşma için yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması gerekir. Yetkili komisyon, mükellefin tarhiyat konusu vergi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesinin bağlı bulunduğu il ve ilçe merkezindeki komisyondur.

Genel bütçeye dahil vergi , resim ve harçlarda uzlaşma komisyonu başkanı, il merkezinde defterdardır. Dilekçenin, defterdarlığa verilmesi yeterlidir. İlçelerde ise, dilekçe vergi dairesi müdürlüğüne, bağımsız vergi dairesi yoksa mal müdürlüğüne verilir (Yorulmaz, 2000:54).

Uzlaşma talebinin şekli: Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için; dilekçenin amacının iyi ifade edici biçimde kaleme alınması veya talep sahibinin ya da resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir. Uzlaşma talebinin en az bir nüsha ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması şarttır (Kızılot, 1999:254).

Başvuru dilekçeleri için herhangi bir şekil şartı yoktur. Ancak uzlaşma dilekçesinde şu bilgilerin bulunmasında yarar vardır:

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,
- Bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın türü, miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza.

Bu bilgilerden, mükellefin adı, soyadı, ve adresi ile tarih ve imzanın bulunmaması,uzlaşma talebini başarısız kılar.

Uzlaşma komisyonları belirli sınırlar dahilinde vergi ve cezada uzlaşmak üzere yetkili kılınmış ve idareyi temsil eden kuruluşlar olduklarından, komisyonlara başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişilerin avukat olması gerekli değildir. Bu kişiler noterlerce düzenlenen ve vergi dairesince mükellef adına tarh edilen vergi veya muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekaletnameye sahip olmaları yeterlidir (Maliye HUD, 2002:1005).

4369 sayılı kanunla mükelleflere, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilme imkanı da getirilmiştir.

Başvuruya ilişkin dilekçe elden teslim edilebileceği gibi taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Tarhiyat sonrası uzlaşma dilekçesi örneği Ek B.1’de gösterilmiştir.

Uzlaşma komisyonları: Vergi idaresi adına uzlaşma yetkisi, uzlaşma komisyonlarına tanınmıştır. Uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak düzenlemelerle belirlenmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının yetkisi: Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1'nci maddesi ile bu kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır (Maliye HUD, 2002:1005).

Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir.

Uzlaşma komisyonlarının kurulması: Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulur (Kaneti, 1989:265).

İl uzlaşma komisyonu: İl uzlaşma komisyonları, defterdar veya tevkil edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur. Defterdarın komisyona başkanlık etmesinin yanı sıra istemesi halinde bir yardımcısını da görevlendirmesi mümkündür. Ayrıca birden fazla vergi dairesi bulunan illerde komisyona mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin müdürü de katılır (Özyer, 2003:812).

268 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliği ile illerde kurulan komisyonlar yetki sınırlarına göre üç grupta toplanmış ve bu grupların uzlaşabilecekleri vergi miktarları 290 sıra nolu vergi usul kanunu genel tebliği ile yeniden belirlenmiştir.

İlçe uzlaşma komisyonları: Müstakil vergi dairesi bulunan ilçelerde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve şeften oluşur. Müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda, bunların yerine görev yapanlar üye olur. Bağlı vergi dairelerinde komisyon mal müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Gelir şefi bulunmaması halinde, yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur (Arslan, 2000:225).

Vergi dairesi başkanlıklarında uzlaşma komisyonu: Vergi dairesi başkanının başkanlığında vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur.

Merkezi uzlaşma komisyonu: Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlardan uzlaşmak üzere kurulun merkezi uzlaşma komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Gelirler Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdürü'nden oluşur (TSUY, Mad. 6).

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

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

Komisyonların uzlaşabilecekleri vergi ve ceza miktarları: Vergi Usul Kanununun uzlaşma müessesesi ile ilgili ek 1 inci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

Bu yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı, 21.12.2000 gün ve 24267 sayılı Resmi Gazetede yayınladığı 290 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini, 28.05.2003 gün ve 25121A sayılı Resmi Gazetede yayınladığı VUK Genel Tebliği ile daha önce belirlenmiş olan il ve ilçe komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi, resim ve harç miktarlarını bu defa aşağıdaki şekilde tespit etmiştir.

İl Uzlaşma Komisyonları:

	<u>Vergi Resim ve Harçlar</u>
I. Grup İller: Ankara, İstanbul ve İzmir	300.000.000.000-TL
II. Grup İller: Adana, Antalya, Bursa ve Kocaeli	225.000.000.000-TL
III. Grup İller: Diğer büyük şehir belediyesi bulunan iller:	150.000.000.000-TL
IV Grup İller: I., II. ve III. Grup iller dışında kalan diğer iller:	75.000.000.000-TL

İlçe Uzlaşma Komisyonları:

	<u>Vergi Resim ve Harçlar</u>
Bağımsız Vergi Daireleri	15,000,000,000-TL.
Bağlı Vergi Daireleri	3,000,000,000-TL.

I. ve II. Grup (Ankara, İstanbul, İzmir, Adana, Antalya, Bursa ve Kocaeli) il merkezlerinde bulunan vergi dairelerince yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma talepleri, ilçe uzlaşma komisyonlarına tanınan limitler içinde kalmaları halinde ilgili vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır. İlçe uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan fakat il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri, ilçe vergi dairesinin bulunduğu il uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır (VUK. 290 Nolu Genel Tebliği).

Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulacak uzlaşma komisyonları III. Grup iller için tanınan yetki sınırları dahilinde uzlaşma taleplerini inceleyip sonuçlandırılacaktır. Ancak, yetki sınırlarını aşmış bağılı oldukları il uzlaşma komisyonları için tanınan limitler içinde kalan uzlaşma talepleri ise il uzlaşma komisyonunca incelenip sonuçlandırılacaktır.

I., II., III. ve IV. Grup illerin yukarıda belirtilen yetki sınırlarını aşan uzlaşma talepleri, Merkezi Uzlaşma Komisyonuca incelenmek üzere Maliye Bakanlığına intikal ettirilecektir.

Uzlaşma talebinin incelenmesi ve görüşmelerin yapılması: Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce,

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

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir (Maliye HUD, 2002:1003).

Uzlaşma talebinin usulüne uygun olarak yapılması yapılan başvurunun başvurulmuş komisyon yetkisi içinde bulunması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere mükellefin kendisinin veya resmi vekaletini taşıyan vekilinin katılabileceği, uzlaşmanın tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile en az onbeş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde bu süre buradan belirtilen süreden daha az olabilir (Kızılot, 1999:257).

Uzlaşma bildirisini ilgili vergi usul kanununda bulunan tebligat hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı taşıyan alındı uzlaşma komisyonuna konulur.

Mükellefin veya resmi vekaletini taşıyan vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef uzlaşma görüşmelerine isterse kendisi ile birlikte bağlı olduğu meslek odasında bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Ancak mükellefle birlikte katılan bu kişiler uzlaşılan konu hakkında sadece görüş bildirebilirler, bunun yanında uzlaşma tutanaklarına imza atamazlar (Arslan, 2000:228).

Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlandığı durumda uzlaşma komisyonu bu durumu belgelemek için anında üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanaklar aynı anda uzlaşma komisyonu başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası anında mükellefe veya vekiline tebliğ edilir(yani verilir). Bir nüshası uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır, geri kalan bir nüshası da uzlaşma komisyonu tarafında gerekli işlemin yapılması için üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir (Ela ve Kelecioğlu, 2000:119).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamazsa, komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Bu tutanakların bir nüshası üç gün içinde vergi dairesine, bir nüshası mükellef veya ceza sorumlusuna veya bunların vekillerine tebliğ olunur. Üçüncü nüsha ise komisyondaki dosyaya konur.

Mükellefin veya vekilinin uzlaşma komisyonunun uzlaşma çağrısına katılmaması, uzlaşmaya katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması halinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Uzlaşma kısmen de yapılabilir. Uzlaşmanın uyuşmazlık konusu vergi miktarının tamamı için yapılması zorunluluğu yoktur. Vergi Usul Kanununun, bu konuyla ilgili hükümlerine göre, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi içinde yapılabilir, hükmü gereği kısmi uzlaşmada yapılabilir (Pehlivan, 2003:125).

Taraflarca uzlaşma sağlanamadığı halde, aynı vergi için yeniden uzlaşma istenemez. Uzlaşmanın sonuca varmaması halinde, uzlaşmanın sağlanmadığını belirten tutanağa idarenin en son teklifi yazılır. Mükellef vergi mahkemesine dava açma süresinin son gününe kadar, idare tarafından teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu taktirde uzlaşma sağlanmış olur (Kızılot, 1999:258).

Belirlenen uzlaşma günü, komisyon herhangi bir nedenle toplanamayacağı anlaşılırsa yeni bir uzlaşma günü belirlenerek komisyon tarafından mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde bitirilememesi veya ayrıntılı bir uzlaşma yada inceleme yapılabilmesi için gerekli belge ve evrakların temini için daha uzun bir süreye gerek görülürse, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün yada daha sonra belirlenerek farklı bir güne atılabilir. Bu durum bir tutanakla tespit edilerek uzlaşma dosyasında saklanır (Maliye HUD; 2002:1004).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sonuçları: Uzlaşma sağlandığı taktirde uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmek zorundadır. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla belirlenen miktarlar için hiçbir merciye başvuramayacakları gibi vergi mahkemelerinde de dava açamazlar (VUK. Ek Mad. 6).

Süresi içinde uzlaşma talep eden mükellef veya ceza muhatabı, ancak uzlaşma sağlanmadığı halde vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellef tarafından bir vergi için uzlaşma talebinden önce yargı yoluna başvurulmuşsa, uzlaşma işlemi sonuca ulaşıncaya kadar vergi mahkemesi olayı incelemeyiz, herhangi bir nedenle incelense bile sonuç hükümsüz olur (Pehlivan, 2003:126).

Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellef, uzlaşılan miktarlar için dava açamaz. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya karşı yetkili vergi mahkemesinde dava açılabilir. Burada süre 15 gündür.

Üzerinde uzlaşılan vergilere ait cezalarla ilgili olarak, ayrıca indirim hakkından yararlanılamaz. Diğer yandan, indirim hakkından yararlanılan cezalarla ilgili vergilerle ilgili olarak uzlaşma talebinde bulunulamaz (VUK Ek Md. 9). Ancak mükellef uzlaşma henüz sağlanmadan ve uzlaşma tutanağına imza atmadan önce uzlaşmadan vazgeçip, cezadan indirim isteyebilir.

Uzlaşma konusu olan vergi ve cezalarda ödeme süresi; uzlaşma sağlandığı taktirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların normal taksitlerinden önce bildirilmişse, normal ödeme sürelerinde, ödeme süresi geçtikten sonra tebliğ edilenler, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde, uzlaşma olmadığı taktirde VUK'nun 112 ve 368'inci maddeleri ile 2577 sayılı idari yargılama usulü kanunu'nun 27'inci maddesinin 3 numaralı bendi çerçevesinde ödenir (Maliye HUD, 2002:1008).

Hürriyeti bağlayıcı kaçakçılık cezasını gerektiren fillere ait vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Uzlaşılacak vergi ve cezaların zamanında ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz, ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için, 6183 sayılı kanuna göre işlem yapılır.

Uzlaşılacak vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, gecikme faizi uygulanacaktır.

Uygulanacak gecikme faizi, 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanunun 51'inci maddesindeki gecikme zammı oranı kadardır.

2.2.1.6.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Türk vergi sistemimize 1986 yılında 3239 sayılı kanunla, vergi usul kanununa eklenen ek 11. madde ile girmiş ve 1987 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Kurumun temel amacı, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkları azaltmak ve kamu alacaklarını kısa sürede tahsil etmektir (Orhun, 1989:28).

Tarhiyat öncesi uzlaşma adından da anlaşılacağı gibi, bir vergi incelemesinde mükellef aleyhine bir vergi ve ceza kesilmeden yani tarh edilmeden önce vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı: Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için mutlaka bir vergi incelemesinin olması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek olan vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez (Atar, 2001:164).

Buna karşılık, vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalar sırasında veya vergi inceleme yetkisi bulunmayan ve VUK'nun 127'nci maddesine istinaden, kendilerine yoklama yetkisi verilmiş olan yoklama memurlarının yapmış oldukları tespitler üzerine kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Ayrıca bankalar yeminli murakıplarının bankalarda yaptıkları incelemeler sonucunda tespit ettikleri vergi ve fon payları ile kesilmesi gereken cezalar konusunda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamaz (Maliye HUD, 2002:1011).

Tarhiyat sonrası uzlaşma, sadece vergi ziyai cezası hakkında yapılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma, bu cezaya ilave olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da yapılabilinmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh işlemi henüz yapılmadan önce, vergi dairesi ile mükellef yada vergi sorumlusunun tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşmasıdır (Pehlivan, 2003:127).

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, verginin aslı veya cezası üzerinde yapılabilecektir (Bilici, 2003:125).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın şartları: Tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılmasında kanuni veya idari herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi, bu talebini herhangi bir madde yada hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunda değildir. İdarede uzlaşma talebini kabul etmek için bir takım şartlar ileri süremez. Bundan dolayı bu uzlaşma tam bir serbesti ve pazarlık ortamı içinde yapılmaktadır (Candan, 1992:46).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi: Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kişinin bizzat kendisinin veya vekilinin(noterden alınan vekaletnameye dayanarak) yazılı olarak incelemeyi yapan elamana veya bağlı bulunduğu ekip veya gurup başkanlığına başvurması şarttır (Yorulmaz, 2000: 42).

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep süresi: Nezdinde inceleme yapılan kimseler inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenip imzalanmasına kadar geçen süre içerisinde uzlaşma talep edebilir.

İnceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖU Yönetmeliği 11. Md.).

Tarhiyat öncesi uzlaşma gününün tespiti ve uzlaşmaya davet: Vergi inceleme elamanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile görüşerek uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az onbeş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleften habersiz yapılan incelemelerde, inceleme elamanı bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi veya sorumlusunu uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.

Uzlaşma davetine uyulmaması: 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 taktirde uzlaşma davetine uyulmaması halinde uzlaşma temin edilmemiş sayılmakta, bunun sonucunda tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı kalmamaktadır (Özyer, 2003:833).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep eden mükellef, belirlenen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme tutanağını düzenleyene veya ilgili komisyona uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirirse, mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi olur (Maliye HUD, 2002:2013).

Tarh edilecek verginin uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilmesi: Yapılan vergi incelemeleri sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza miktarı, incelemeyi yapan vergi inceleme elamanı tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az onbeş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve muhataba tebliğ edilmek zorundadır.

Burada uzlaşma talebinin işleme girmesi için inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma isteği ile birlikte mükellef hakkında tutacağı raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi gerekir.

İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamaz.

Uzlaşma komisyonunun toplanması: Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

Önceden belirlenen uzlaşma günü tespit edildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmayacak olması veya uzlaşma komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenir.

Uzlaşma tutanağının düzenlenmesi: Belirlenen gün ve saatte mükellef ve vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu karşılıklı pazarlık içinde tartışır, bir uzlaşmaya varıldığı takdirde bu durum bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef tarafından imza olunur. Tutulan bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal teslim edilir. Bir nüshası da üç gün içinde ilgili vergi dairesine verilir. Uzlaşma tutanağında (Maliye HUD, 2002:1015);

- Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Vergi incelemesinin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapan inceleme elamanının adı soyadı ve unvanı, gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istememesi halinde uzlaşma sağlanmamış sayılır.) komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elamanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnekte inceleme elamanına tevdi edilir (Kızılot, 1999:241).

Uzlaşma sağlanamamış olması halinde inceleme elamanı bu durumu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirterek, bu durumu vergi dairesine bildirir.

Uzlaşma görüşmelerinde kısmi uzlaşma talebinde de bulunulabilir. Bu durumda tutulan inceleme raporunda matrah farklarından hangisinde uzlaşma istendiği ve uzlaşılan vergi miktarları belirtilir.

Kısmi uzlaşma istenmesi durumunda uzlaşma istenmeyen ve uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talep edildiği halde müzakereler sonucunda uzlaşılamayan matrah farkları için uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar uzlaşma tutanaklarında yer

alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilmesi halinde, vergi dairesince yapılacak tarhiyat'ın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini yazılı açıklama ile ilgili vergi dairesine başvuran mükellef uzlaşmadan tekrar yararlanabilir.

Uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilmeyeceği: Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairesince yerine getirilmek zorundadır (VUK. Ek Mad. 11).

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşmanın herhangi bir nedenle sağlanamadığı hallerde mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tekrar tarhiyat sonrası uzlaşma isteyemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada ödeme zamanı: Uzlaşılan tutarlar bir tutanakla tespit edilerek ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak doğrudan tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliğ edildiği tarihte, uzlaşmış olan verginin normal ödeme zamanları geçmemiş ise ödeme süreleri geçmiş olan vergi kısmı ise tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (TÖU Yönetmeliği Md. 18).

2.2.1.7. Türkiye’de uzlaşma sonuçları

Türkiye’deki uzlaşma sonuçları, önce 2001 yılı için genel olarak ele alınacak, daha sonra ise tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları olarak ayrı ayrı incelenecektir.

2.2.1.7.1. Genel olarak uzlaşma sonuçları

Burada, 2001 yılı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları, uzlaşma komisyonlarına gelen dosya sayısı ve uzlaşılan vergi tutarlarına göre incelenecektir.

Tablo 2.4. 2001 yılı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları (www.gelirler.gov.tr.)

	Uzlaşma Komisyonları	Uzlaşmaya Konu Olan Rapor/Dosya Sayısı	Uzlaşılan Rapor/Dosya Sayısı	Nispet	Uzlaşma Sonrası Vergi Tutarı (TL.)	Uzlaşma Sonrası Ceza Tutarı (TL.)
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	Gelirler Kontrolörleri Grup Başkanlıkları	552	404	74	4.672.368.558.000	152.382.223.000
	Bölge Müdürlükleri	8.576	7.255	85	9.437.852.641.123	989.390.032.900
	Defterdarlıklar	6.861	5.884	86	7.347.040.215.000	1.283.216.200.000
	Ara Toplam	15.989	13.543	82	21.457.261.414.123	2.424.988.455.900
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	23	18	78	3.150.915.460.000	184.105.000.000
	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	87.800	75.405	86	12.966.817.417.000	3.201.219.615.000
	Ara Toplam	87.823	75.423	82	16.117.732.877.000	3.385.324.615.000
Toplam		103.812	88.966	82	37.574.994.291.123	5.810.313.070.900

Tablo 2.4. İncelendiğinde ülkemizde 2001 yılında uzlaşma başvurularının % 82'sinin uzlaşma ile sonuçlandığı görülmektedir. Yani vergi uyuşmazlıklarının %82'si yargı yoluna gitmeden idare ile mükellef arasında karşılıklı diyalogla çözülmektedir. Bu da uzlaşma müessesesinin ülkemizde başarı ile uygulandığını göstermektedir. Ayrıca uzlaşmaya konu olan rapor sayı bakımından, tarhiyat sonrası uzlaşma talebi 87.823 olarak görülürken, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi 15.989 olarak gerçekleşmiştir.

2.2.1.7.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları

Burada, tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarını, 1999-2003 yıllarındaki uzlaşma talebine konu olan dosya sayısı ve bunlardan uzlaşılan dosya sayısı iller bazında incelenecektir. Ayrıca bu yıllar itibariyle tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru dosya sayısı ile uzlaşılan dosya sayılarının

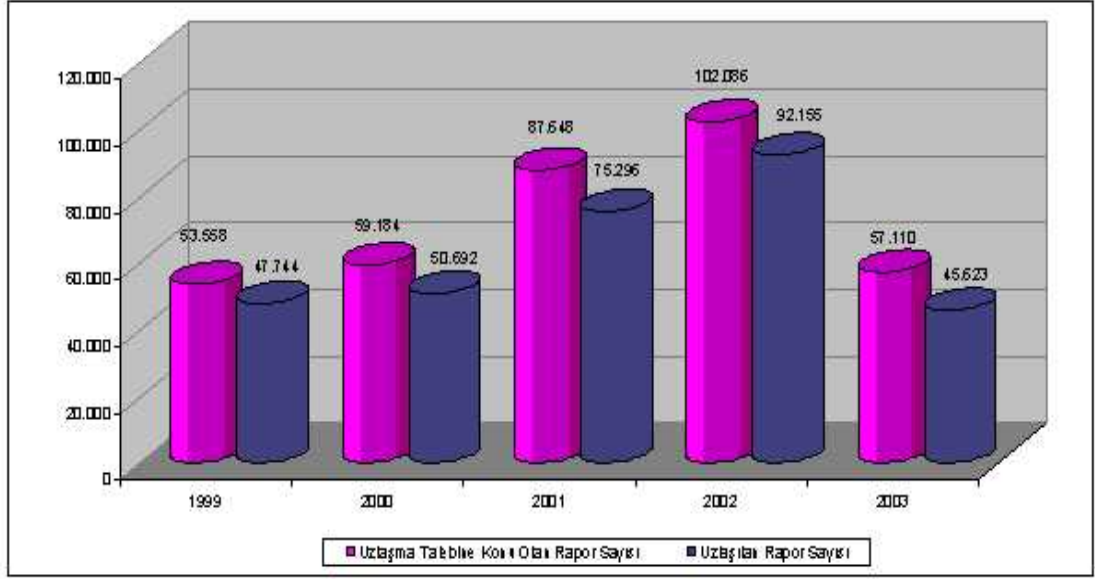
Tablo 2.5. Yıllar itibariyle tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları sonuçları
(www.gelirler.gov.tr.)

İller	1999		2000		2001		2002		2003	
	Uzlaşma Talebine Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaş. Dosya Sayısı	Uzlaş. Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaş. Dosya Sayısı	Uzlaş. konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaş. Dosya Sayısı	Uzlaş. Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaş. Dosya Sayısı	Uzlaş. Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaş. Dosya Sayısı
Merkezi Uzlaş. Kom.*			52	29	23	18	90	13	38	30
01 Adana	568	519	675	569	539	482	1.101	979	439	295
02 Adıyaman	289	287	143	132	257	189	210	190	152	107
03 Afyon	1.046	947	1.043	953	1.129	1.070	1.189	1.119	1.490	1.334
04 Ağrı	156	156	74	70	103	101	356	344	168	168
05 Amasya	243	236	757	755	554	552	373	338	436	372
06 Ankara	2.548	2.404	1.728	1.640	3.584	3.341	2.969	2.854	1.591	1.479
07 Antalya	1.040	702	1.098	806	1.529	1.321	1.661	1.440	1.246	614
08 Artvin	41	41	52	48	122	116	73	71	276	276
09 Aydın	1.156	1.092	2.840	2.688	2.926	2.709	2.553	2.392	1.443	1.298
10 Balıkesir	802	734	1.632	1.521	982	901	2.287	2.235	1.099	1.001
11 Bilecik	269	278	196	182	201	188	518	508	343	341
12 Bingöl	27	27	34	34	25	18	21	21	1	1
13 Bitlis	79	74	64	61	133	133	138	138	125	125
14 Bolu	470	453	105	105	81	77	117	115	87	79
15 Burdur	544	533	433	420	1.020	907	669	628	554	476
16 Bursa	1.705	1.544	1.889	1.820	1.914	1.835	1.753	1.657	1.348	1.138
17 Çanakkale	470	487	401	344	853	751	947	918	426	343
18 Çankırı	166	166	108	108	128	128	178	178	131	131
19 Çorum	410	383	446	431	729	700	577	556	721	657
20 Denizli	854	614	836	912	2.466	1.683	2.575	2.573	1.009	975
21 Diyarbakır	850	806	717	671	878	795	1.359	1.293	660	635
22 Edirne	524	392	666	541	385	333	1.757	1.358	891	473
23 Elazığ	458	426	413	371	528	441	581	559	503	418
24 Erzincan	4	4	40	40	147	134	132	119	34	24
25 Erzurum	106	105	236	231	327	325	178	170	156	149
26 Eskişehir	1.779	1.547	1.955	1.687	2.565	2.071	2.832	2.226	1.913	1.641
27 Gaziantep	1.603	1.430	1.193	1.103	865	821	1.136	1.208	626	596
28 Giresun	247	236	385	367	983	976	416	413	331	331
29 Gümüşhane	11	11	15	15	7	6	17	16	21	21
30 Hakkari							89	88	144	135
31 Hatay	2.063	1.963	726	707	2.575	2.447	2.448	2.331	1.280	907
32 Isparta	262	227	273	214	388	373	201	180	198	177
33 Mersin	2.577	2.240	1.663	1.442	2.536	2.055	2.303	2.120	1.821	1.308
34 İstanbul	3.052	2.726	6.458	4.771	8.609	7.645	13.143	12.205	4.860	4.335
35 İzmir	6.713	5.144	7.798	5.072	12.055	8.663	9.953	7.639	4.733	2.917
36 Kars	61	60	592	591	176	175	235	234	109	114
37 Kastamonu	201	188	264	247	437	421	525	481	294	286
38 Kayseri	1.057	1.051	1.996	1.979	2.364	2.289	3.147	3.146	1.284	1.245
39 Kırklareli	867	700	718	556	1.501	1.175	3.422	2.500	1.946	732
40 Kırşehir	388	376	541	513	494	458	482	428	304	282
41 Kocaeli	1.232	1.149	870	827	2.330	236	1.853	1.778	760	645
42 Konya	1.278	1.092	2.093	1.740	1.666	1.611	3.531	3.400	1.988	1.257
43 Kütahya	762	730	679	624	769	742	1.241	1.189	823	652

Tablo 2.5. Yıllar itibariyle tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları sonuçları: (devam)

44 Malatya	267	240	191	160	248	217	438	423	647	444
45 Manisa	1.891	1.760	2.267	2.119	8.235	7.469	11.037	9.415	3.146	2.584
46 K.Maraş	1.059	1.032	501	489	709	702	522	496	382	379
47 Mardin	24	24					39	39	180	179
48 Muğla	1.743	1.702	981	908	1.740	1.686	1.416	1.316	1.160	1.017
49 Muş	182	182	126	126	97	97	336	300	10	10
50 Nevşehir			141	119			703	675	924	812
51 Niğde	447	419	393	394	1.012	1.004	649	657	206	206
52 Ordu	537	473	628	615	1.027	917	1.042	994	1.342	1.186
53 Rize	300	286	369	360	507	506	409	383	311	294
54 Sakarya	357	323			161	151	495	437	647	579
55 Samsun	1.260	1.144	1.880	1.174	2.449	2.196	2.932	2.564	2.273	1.570
56 Siirt	455	452	108	105	531	455	209	166	235	227
57 Sinop	104	92	138	137	365	360	241	241	107	104
58 Sivas							395	355	315	310
59 Tekirdağ	671	621	1.126	1.055	1.572	1.512	1.238	1.197	418	405
60 Tokat	581	465	732	569	826	658	1.103	1.017	1.494	1.030
61 Trabzon	437	345	430	360	752	703	966	778	695	491
62 Tunceli	40	38	120	120	53	53	113	114	44	44
63 Şanlıurfa	811	797	439	409	1.561	1.473	820	798	584	433
64 Uşak	412	391	426	425	555	554	676	656	437	397
65 Van	276	275	314	314	479	471	588	584	140	139
66 Yozgat	611	597	605	599	532	529	525	517	332	328
67 Zonguldak	200	183	559	511	175	173	1.067	1.063	343	295
68 Aksaray	112	107	59	55	44	42	162	159	68	53
69 Bayburt	5	5	40	40	167	167	124	124	30	30
70 Karaman	22	21	50	49	49	43	165	156	97	80
71 Kırkkale	162	162	286	286	395	383	218	217	321	296
72 Batman	30	30	81	70	41	35	161	108	73	64
73 Şırnak							181	181	1	1
74 Bartın	184	184	53	53	53	53	59	58	131	130
75 Ardahan	423	212	335	335	229	172	159	156	130	123
76 Iğdır	35	31	36	34	48	41	24	21	53	52
77 Yalova	88	81	37	37	34	34	41	40	37	34
78 Karabük	286	270	168	125	480	427	439	440	290	283
79 Kilis	59	59	92	92	162	158	356	349	31	31
80 Osmaniye	509	461	501	439	436	404	568	479	540	329
81 Düzce			75	72	41	39	134	134	134	134
Toplam	53.558	47.744	59.184	50.692	87.648	75.296	102.086	92.155	57.110	45.623

(*) Merkezi Uzlaşma Komisyonu faaliyetleri ile ilgili istatistiklerin istenilmesine 2001 yılında başlanmıştır.



Şekil 2.1. Yıllar itibariyle tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilen dosya sayısı ile uzlaşılabilir dosya sayılarının karşılaştırılması (www.gelirler.gov.tr.)

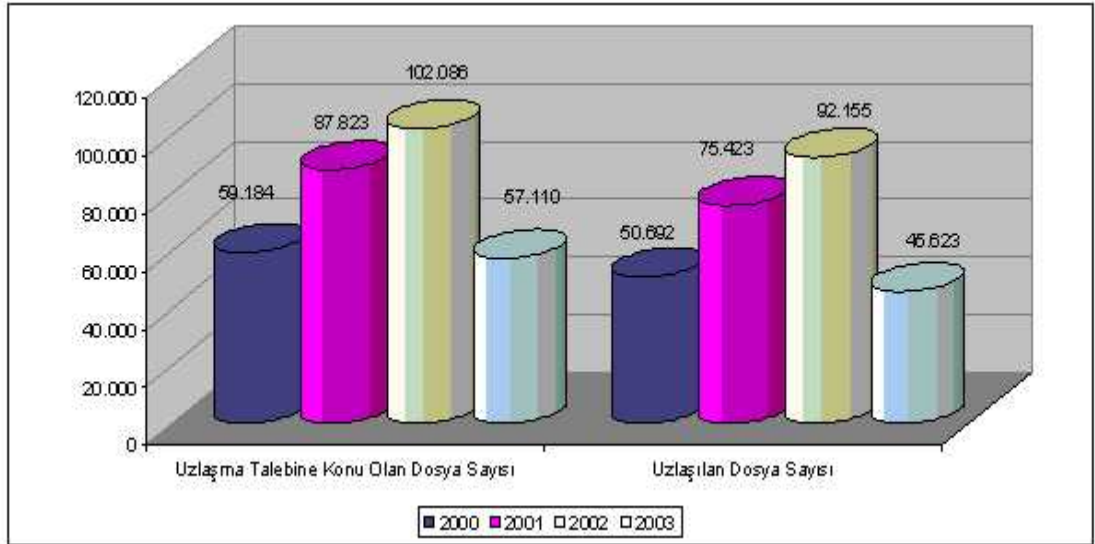
Tablo 2.5. ve Şekil 2.1.'i incelediğimizde, en az uzlaşmaya 1999 yılında 53.558 dosya ile başvurulmuş, bu dosyalardan 47.744 dosya üzerinde uzlaşma sağlanmış ve uzlaşma oranı %89 dur. 2000 yılında 59.184 dosya ile uzlaşmaya başvurulmuş, bu dosyalardan 50.692 si üzerinden uzlaşma sağlanmış ve uzlaşma oranı %86 dir. 2001 yılında ise 87.648 dosya uzlaşmaya başvurmuş, bunların 75.296'sı üzerinde uzlaşma sağlanmış ve uzlaşma oranı %86 olarak gerçekleşmiştir. 2002 yılında başvuru dosya sayısı 102.086 olup, bunların 92.155'i üzerinde uzlaşma sağlanmış, uzlaşma oranı ise %90 dir. 2003 yılında ise 57.110 başvuru olmuş bunların 45.623'ü uzlaşma ile sonuçlanarak, uzlaşma oranı %79 olarak gerçekleşmiştir.

İncelemeye alınan beş yılın uzlaşma oranı ise %85 dir. Bu sonuçta bize uzlaşma müessesesinin ülkemizde başarı ile uygulandığını göstermektedir. Zaten maliyenin görüşünde, vergisel uyuşmazlıkları yargıya götürmeden idari yoldan çözmek yönündedir.

Tablo 2.6. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu çalışmalarının yıllar itibariyle karşılaştırılması (www.gelirler.gov.tr.)

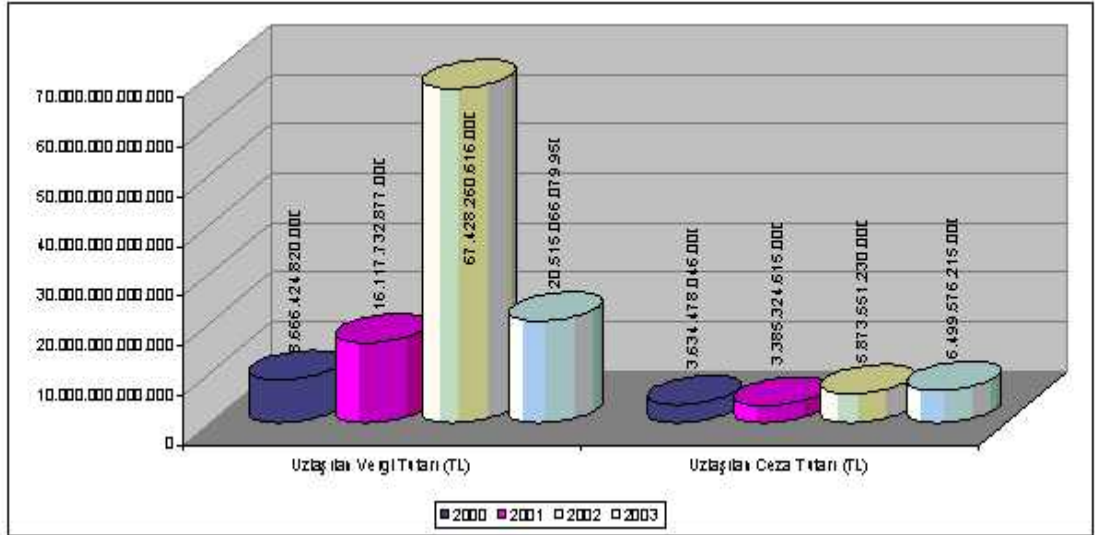
Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Nispet	Uzlaşılın Vergi Tutarı	Uzlaşılın Ceza Tutarı
2000	59.184	50.692	86	8.666.424.820.000	3.634.478.046.000
2001	87.823	75.423	86	16.117.732.877.000	3.385.324.615.000
2002	102.086	92.155	90	67.428.260.616.000	5.873.551.230.000
2003	57.110	45.623	79	20.515.066.079.950	6.499.576.215.000

Tablo 2.6. incelendiğinde, 2000 yılında %86, 2001 yılında ise %86, 2002 yılında %90, 2003 yılında %79 oranlarında uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca tablo incelendiğinde 2000 yılından 2002 yılına kadar uzlaşmaya başvuru dosya sayısında düzenli bir artış varken, 2003 yılında uzlaşmaya başvuru dosya sayısında önemli bir azalma olmuştur.



Şekil 2.2. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan dosya sayısı ile uzlaşılın dosya sayısının 2000-2003 yılları itibariyle karşılaştırılması (www.gelirler.gov.tr.)

Şekil 2.2.'i incelendiğinde, 2000 yılında 59.184 dosya için tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulmuş, bunlardan 50.692 dosya uzlaşma ile sonuçlanmıştır. 2001 yılında ise 87.823 dosya tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmuş, bunların 75.423'si üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. 2002 yılında başvuru dosya sayısı 102.086 olup, bunların 92.155'i üzerinde tarhiyat sonrası uzlaşma sağlanmıştır. 2003 yılında ise 57.110 başvuru olmuş bunların 45.623'ü tarhiyat sonrası uzlaşma ile sonuçlanmıştır.



Şekil 2.3. Tarhiyat sonrası uzlaşılabilir vergi tutarlarının ve uzlaşılabilir ceza tutarlarının 2000-2003 yılları itibariyle karşılaştırılması (www.gelirler.gov.tr.)

Şekil 2.3. incelendiğinde, 2000-2003 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşılabilir vergi ve ceza tutarlarını görülmektedir.

2.2.1.7.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları

Bu kısımda da, tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarını 1999-2003 yıllarında uzlaşmaya talep olan dosya sayısı ve uzlaşılabilir dosya sayısı itibariyle iller bazında incelenecektir. Ayrıca bu yıllar itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma için başvuru dosya sayısı ile uzlaşılabilir dosya sayılarının grafiksel olarak karşılaştırılması yapılacaktır.

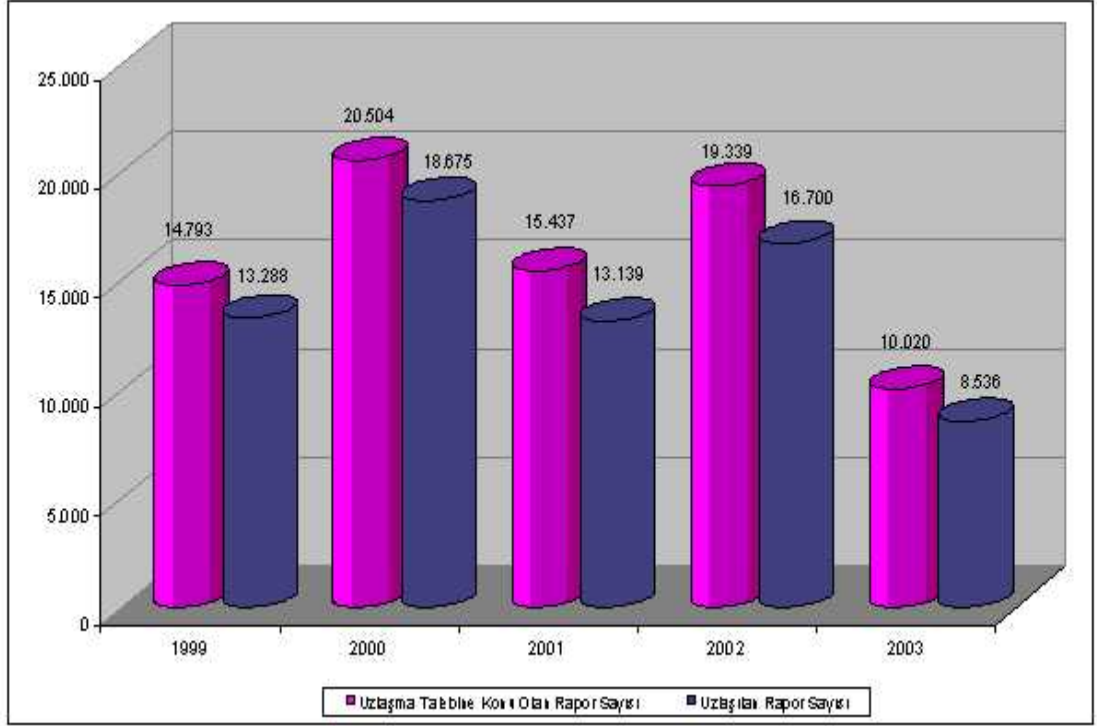
Tablo 2.7. Yıllar itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları(mahalli denetim elamanlarınca yapılan incelemeler sonucunda) (www.gelirler.gov.tr.)

İller	1999		2000		2001		2002		2003	
	Uzlaş. Taleb. Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaş. Rapor Sayısı	Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaş. Rapor Sayısı	Uzlaş. Talebine Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaş. Taleb. Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaş. Rapor Sayısı	Uzlaş. Taleb. Konu Olan Rapor Sayısı	Uzlaş. Rapor Sayısı
01 Adana (*)	1.169	1.086	1.486	1.316	1.103	933	1.473	1.245	995	799
02 Adıyaman	85	58	34	31	33	33	110	101	59	33
03 Afyon (*)	121	121	258	258	109	107	338	312	97	95
04 Ağrı (*)	22	20	0	0	2	2	4	4	12	12
05 Amasya (*)	32	32	50	46	52	47	147	129	222	156
06 Ankara (*)	1.375	1.319	1.514	1.430	1.089	1.001	1.605	1.425	1.030	810
07 Antalya (*)	925	751	598	469	1.077	571	991	713	455	359
08 Artvin (*)	0	0	0	0	254	163	0	0	6	6
09 Aydın (*)	668	631	442	424	328	319	422	393	128	120
10 Balıkesir	292	192	458	446	622	599	272	267	321	278
11 Bilecik	1	1	4	4	6	6	5	5	37	18
12 Bingöl (*)	0	0	0	0	3	3	25	25	17	17
13 Bitlis	5	5	2	2	29	28	81	81	0	0
14 Bolu	129	118	81	79	52	42	51	48	107	105
15 Burdur (*)	79	76	84	76	52	21	63	55	78	78
16 Bursa	1.091	974	1.488	1.215	1.056	833	1.389	967	574	462
17 Çanakkale	120	113	43	42	68	62	68	58	90	72
18 Çankırı (*)	67	66	19	19	3	3	41	37	0	0
19 Çorum (*)	108	104	44	43	222	211	230	207	72	70
20 Denizli (*)	448	402	1.016	906	313	227	507	424	428	385
21 Diyarbakır	17	15	90	78	54	48	95	89	23	17
22 Edirne	29	29	28	25	50	46	62	58	54	43
23 Elazığ	140	136	144	140	106	104	64	64	83	73
24 Erzincan (*)	19	19	0	0	233	229	1	1	1	1
25 Erzurum (*)	38	38	35	31	54	54	180	177	121	89
26 Eskişehir	130	130	206	190	226	212	184	157	155	146
27 Gaziantep (*)	586	492	541	493	392	339	741	678	164	151
28 Giresun (*)	71	68	54	51	86	76	280	277	39	39
29 Gümüşhane (*)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30 Hakkari (*)	5	5	40	38	2	2	0	0	0	0
31 Hatay (*)	177	168	274	259	260	238	571	497	114	114
32 Isparta (*)	239	237	261	260	69	68	186	173	275	267
33 Mersin (*)	174	142	459	430	394	309	907	773	160	136
34 İstanbul	937	865	2.319	2.067	1.828	1.536	1.455	1.090	425	352
35 İzmir (*)	886	714	1.552	1.296	731	581	769	579	223	132
36 Kars (*)	50	50	0	0	14	14	0	0	11	11
37 Kastamonu (*)	86	86	67	67	139	139	167	165	123	103
38 Kayseri (*)	140	102	428	407	391	363	873	803	350	319
39 Kırklareli	58	54	31	31	16	14	61	59	21	15
40 Kırşehir (*)	10	10	8	8	4	4	33	33	86	63
41 Kocaeli	173	153	97	97	445	418	171	161	319	312
42 Konya (*)	498	437	534	459	407	345	635	564	344	327
43 Kütahya	270	241	59	47	77	67	137	116	69	62
44 Malatya	192	176	215	197	191	176	228	193	402	332

Tablo 2.7. Yıllar itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları: (devam)

45Manisa (*)	460	378	281	249	210	178	358	321	55	50
46 K.Maraş (*)	177	147	283	260	130	97	616	593	60	57
47 Mardin	55	53	0	0	0	0	53	53	8	8
48 Muğla (*)	276	256	191	167	177	138	131	113	56	37
49 Muş (*)	14	4	2	2	12	12	0	0	18	18
50 Nevşehir (*)	32	32	36	30	21	20	40	39	16	16
51 Niğde (*)	142	137	34	34	45	42	20	19	7	5
52 Ordu (*)	171	166	2	2	190	171	176	149	115	76
53 Rize (*)	77	77	92	89	131	131	183	183	20	16
54 Sakarya	131	112	2.751	2.692	5	5	96	96	55	55
55 Samsun (*)	463	438	683	660	925	854	275	230	127	123
56 Siirt	2	2	14	14	8	8	23	19	17	17
57 Sinop (*)	68	57	159	157	42	41	56	54	76	76
58 Sivas (*)	139	136	159	152	143	137	174	167	295	285
59 Tekirdağ	157	148	124	117	109	105	170	164	64	64
60 Tokat (*)	48	48	11	11	112	99	266	257	111	111
61 Trabzon (*)	166	162	78	76	137	134	429	413	262	210
62 Tunceli	17	17	30	30	2	1	5	4	2	2
63 Şanlıurfa	50	38	52	48	41	41	108	103	49	42
64 Uşak (*)	53	47	86	62	37	35	36	32	27	21
65 Van (*)	13	13	31	31	23	23	0	0	27	27
66 Yozgat (*)	27	26	50	49	0	0	10	10	0	0
67 Zonguldak	32	30	21	18	4	4	44	40	9	8
68 Aksaray (*)	30	26	2	2	15	9	30	30	0	0
69 Bayburt (*)	17	15	1	1	14	14	0	0	13	13
70 Karaman (*)	23	21	92	85	47	47	67	67	0	0
71 Kırkkale (*)	77	74	63	55	19	19	72	70	46	40
72 Batman	6	2	23	22	58	50	44	41	89	77
73 Şırnak	0	0	0	0	0	0	28	28	0	0
74 Bartın	7	7	9	9	10	10	4	4	6	6
75 Ardahan (*)	4	3	0	0	1	1	0	0	14	14
76 Iğdır (*)	53	49	0	0	15	15	1	1	0	0
77 Yalova	80	76	23	23	37	37	112	110	24	23
78 Karabük	16	12	17	10	13	12	7	4	16	15
79 Kilis	16	11	5	5	13	13	0	0	0	0
80 Osmaniye (*)	32	32	36	36	49	43	83	83	38	38
81 Düzce	0	0	0	0	0	0	0	0	8	7
Toplam	14.793	13.288	20.504	18.675	15.437	13.139	19.339	16.700	10.020	8.536

(*) Gelirler Bölge Müdürlüklerinde ve Bölge Müdürlüklerine bağlı illerde Vergi Denetmenliği birimlerinde oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu çalışmaları sonuçları da tabloda yer almaktadır



Şekil 2.4. Yıllar itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma talebine konu olan rapor sayısı ile uzlaşılabilir rapor sayılarının karşılaştırılması (www.gelirler.gov.tr.)

Tablo 2.7. ve Şekil 2.4.'ü incelediğimizde, 1999 yılında 14.793 dosya ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmuş, bu başvurulardan 13.288'i uzlaşma ile sonuçlanmış ve uzlaşma oranı ise %89 dur. 2000 yılında 20.504 dosya ile uzlaşmaya başvurulmuş bunlardan 18.675 adeti uzlaşma ile sonuçlanmış ve uzlaşma oranı %91 dir. 2001 yılında ise 15.437 dosya üzerinden uzlaşmaya başvurulmuş bu dosyalardan 13.139 adeti uzlaşma ile sonuçlanmış ve uzlaşma oranı %85 dir. 2002 yılında ise 19.339 dosya ile uzlaşmaya başvurulmuş, bunlardan 16.700 adeti uzlaşma ile sonuçlanmış ve uzlaşma oranı %86 dır. 2003 yılında ise tarhiyat öncesi uzlaşma için 10.020 dosya başvurusu olmuş, bunlardan 8.536'sı uzlaşma ile sonuçlanmış ve uzlaşma oranı %85 olarak gerçekleşmiştir.

İncelemeye alınan beş yılın tarhiyat öncesi uzlaşma oranı ise %87 olarak gerçekleşmiştir.

2.2.2. Cezada İndirim Müessesesi

Vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümleyen cezada indirim müessesesi, vergi usul kanununda belirtilen şartlara uyulması halinde kesin sonuç veren bir çözüm yoludur.

2.2.2.1. Genel olarak cezada indirim

Vergi hukukunun 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 376. maddesi ile düzenlenen cezada indirim adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın, kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin, vergi cezalarında belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Başlangıçta, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamaya, daha sonra idarece yapılan tarhiyatlar da dahil edilmiştir (Kızılot, 1999:137).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi, cezaya muhatap kalan mükellefin, kesilen cezayı kanunda belli edilen süre içinde ihtilaf meydana getirmeksizin ödemek istemesi halinde cezanın belli miktarda indirilmesine imkan sağlamaktadır. Bu hükümle mükellefin vergi sistemi içerisinde kalması ve uyuşmazlık sayısı azaltılarak vergi dairelerinin daha verimli çalışması amaçlanmıştır (Özyer, 2003:799).

Cezada indirim, ilave olarak salınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellefle idare arasında , şartları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade eder (Özbalcı, 2003:885).

Cezada İndirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının yarı organlarına götürülmeden, idari aşamadan çözülmesini sağlayan bir müessese olup, başlangıçtan günümüze kadar hep başarı ile uygulanmıştır. Vergi uyuşmazlığının bu yolla idari aşamadan çözümlenmesi olayında, vergi idaresi, ceza ile ilgili vergi alacağını, yargı yolu ile uğraşmadan bir an önce hazine'ye kazandırmış olmaktadır.

Cezada indirim müessesesinin amacı, vergi uyuşmazlıklarını yargıya götürmeden, kısa yoldan çözmektir.

2.2.2.2. Cezada indirimli ödemenin kapsamı

Cezada indirimden yararlanmak için, verginin türü bakımından vergi usul kanunumuzda herhangi bir sınırlamaya yer verilmemiştir. Buna göre, mükellefler ve adlarına ceza kesilmiş bulunanlar, vergi usul kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak cezalarda indirim yoluna başvurabilirler.

Cezanın türü bakımından ise, vergi ziyayı cezası, genel ve özel usulsüzlük cezalarında cezadan indirimden yararlanabilir.

Tarhiyatın türü bakımında ise, ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlarda cezada indirim istenebilir. Vergi hukukumuzda beyana dayalı tarhiyatlar için cezada indirim istenememektedir.

2.2.2.3. İndirimli ödemeden yararlanabilmenin koşulları

Cezalarda indirim yolundan yararlanabilmek için, vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde indirimli ödeme isteminde bulunulması ve vergi aslı ile indirim yapıldıktan sonraki cezanın vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekir (Yorulmaz, 2000:72).

2.2.2.4. Vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması

Cezalardaki indirim müessesesinin getiriliş nedeni, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek dava konusu yapılmaması amacına yöneliktir. Cezada indirimden yararlanmak isteyen bir mükellef, vergi aslı ve cezası için dava açmaması gerekmektedir. Yani, cezada indirimden yararlanmanın ilk şartı, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın dava konusu yapılmamasına bağlıdır.

Cezada indirim müessesesi, vergi aslını konu edinmemiştir. 376' ncı maddede yazılı koşullar, noksansız yerine getirilmiş olsa dahi, vergi asıllarında indirim yapılması mümkün değildir.

Vergi mahkemesi kararı üzerine, bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilip, vergi ve cezanın tamamı ödenmek istenirse dahi, cezada indirim yapılmaz (Değirmenci, 1989:9).

2.2.2.5. Dava açma süresinde, indirim için müracaat edilmiş olması gerekir

Cezaların indirimli olarak ödenmesinden yararlanabilmenin ikinci koşulu, kendisine ceza kesilen kimsenin, dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunarak, vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, dava konusu yapmaksızın ödeyeceğini bildirmesidir.

Dava açma süresi, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür (İ.Y.U.K. 7/1).

Uzlaşma (tarhiyat sonrası) isteminde bulunulması halinde ise, uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin uzlaşma komisyonu tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açılması gerekmektedir.

V.U.K.'nun uzlaşma ile ilgili Ek 9. Mad. ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalanıncaya kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini belirterek, olaya 376. maddenin uygulanmasını isteyebilir.

Danıştay'ın içtihadına göre, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, süresi içinde ödemiş olan mükellefin, VUK.'nun 376'ncı maddesinden yararlanmak için yazılı olarak talepte bulunması şart değildir (Arslan, 2000:215).

2.2.2.6. Ödeme

Vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde ya da teminat gösterilmek koşuluyla vadesinin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ödeme bu sürelerde yapılmadığında, daha önce öngörülen indirim geçersiz duruma gelir ve indirim uygulanmaz, cezanın tamamı tahsil edilir (V.U.K. 376. Mad.).

Ödeme vadesi dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Dava açma süresi ise, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir aydır.

Ödemenin teminat gösterilmek suretiyle yapılmasını ilişkin düzenleme mükellefler lehine getirilmiş ek bir ödeme avantajını ifade etmektedir. İndirim talebinde bulunmakla birlikte, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını normal bir aylık vade içinde ödeyemeyecek durumda olan mükelleflere, teminat göstermeleri koşuluyla normal vadeyi izleyen 3 ay içinde ödeme olanağı sağlanmıştır. Teminat gösterilmesi halinde, vade bir ay yerine toplam dört ay olmakta ve bu süre içinde yapılan ödemede vadesinde yapılmış bir ödeme olarak kabul edilmektedir (Kızılot, 1999:148).

2.2.2.7. Cezalarda yapılacak indirim tutarı

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, indirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları, vergi ziyayı ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezalarıdır.

Vergi ziyayı cezasında indirim: Vergi ziyayı cezasında bu cezaların birinci ya da ikinci kez işlenmesi göre, farklı oranlarda indirim yapılmaktadır.

Buna göre, vergi ziyayı cezası ilk kez işlendiğinde, 1/2 oranında indirim yapılmakta; daha sonra bu ceza işlendiğinde, 1/3 oranında indirim yapılmaktadır.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim: Vergi aslına tabi olsun olmasın, tüm genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler, indirimden yararlandırılır.

Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının, kaçınıcı kez işlendiğine bakılmaksızın, her defasında 1/3 oranında indirim yapılır (V.U.K. 376. Mad.).

2.2.2.8. Cezada indirim müessesesinin taraflar açısından sonuçları

Cezada indirim müessesesinin, taraflar açısından sonuçları, mükellefler ve idare açısından olmak üzere ayrı ayrı açıklanacaktır.

Mükellefler açısından sonuçları: Mükellefler açısından indirimli ödeme, öncelikle var olan uyuşmazlığı sona erdirir, ayrıca emek ve zaman kaybını önler, mükellefleri cezanın önemli bir kısmını ve gecikme faizini ödemekten kurtarır. Ayrıca 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. göre teminat gösterilerek ödeme süresi 3 ay daha uzayarak ödeme kolaylığı sağlar.

İdare açısından sonuçları: İdare açısından indirimli ödeme, uyuşmazlığı sona erdirir, uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeden çözülmesi idareyi emek ve zaman kaybı ile bazı ekstra giderlerden önler. Ayrıca vergi aslı ile gecikme faizinin tamamı ile kısmen dahi olsa cezanın tahsil edilmiş olması idare açısından bir avantajdır; çünkü yargı yoluna gidilirse idarenin davayı kaybetme olasılığı da bulunmaktadır.

2.2.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergilerin olduğu ortamda hataların olması kaçınılmazdır. Vergi ile ilgili işlemlerin ne kadar çok karışık olduğu da bilinen bir gerçektir, birde buna vergi kanunlarının çok sık değiştikleri de eklenince hataların olması daha da kaçınılmaz olmaktadır. İşte bu gibi nedenlerle vergi hukukunda hatalar ve hataların düzeltilmesi ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiştir.

Bu kısımda vergi usul kanununda yer alan vergi hataları ve bu hataların nasıl düzeltileceği açıklanacaktır.

2.2.3.1. Genel olarak vergi hataları

Hata kavramı, suç kavramından farklıdır. Suçta genellikle kasıt vardır. Hatada ise kasıt yoktur. Bu nedenle vergi hukuku, vergi suçlarının yanında, vergi hatalarına da yer vermiştir. Vergi suçları ağır cezai müeyyidelere bağlanmışken, vergi hataları için herhangi bir cezai müeyyide öngörülmemiştir (Pehlivan, 2003:127).

Vergi hukukunda vergilendirmeye ilişkin her türlü yanlışlık yada sakatlığın hata olarak ileri sürülmesi mümkün değildir. Düzeltme konusu edilebilecek vergi hatalarının nelerden ibaret olduğu VUK' da açıkça belirtilmiştir.

Bu nedenle, düzeltilecek vergi hatalarının neler olduğu VUK'nun 117-118. maddelerinde tek tek belirtilmiştir. Vergi hatası kapsamına girmeyen hukuki

uyuşmazlıklar düzeltme konusu yapılamaz. Kanunların, mükellefler ile vergi idaresi arasında farklı yorumlanmasından doğan hukuki uyuşmazlıkların çözüm yeri hiç şüphesiz, bağımsız yargı organlarıdır.

Vergi ile ilgili işlemlerde, mükellef yada idare tarafından herhangi bir yanlışlık yapılmış olabilir. Bu yanlışlıkla birlikte ortaya çıkan uyuşmazlığın, yargı aşamasında çözümlenmesi, çeşitli sorunları da beraberinde getirir. Bu nedenle, yanlışlıkların varlığı halinde kanun koyucu bunların yığıya gitmeden kısa yoldan düzeltilmesini öngörmüştür.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir (Bilici, 2003:125).

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 de söz konusu olabilmektedir. Bu özellikleriyle düzeltme, bir idari denetim yolu olarak, kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde mükelleflere sağlanan ek bir güvencedir (Ufuk, 2001:106).

Vergileme konusunda mükellefle vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir kısmı, her iki tarafça üzerinde anlaşılabilir bazı vergi hataları olabilir. Bu tür yanlışlıkların ortadan kaldırılmasına imkan sağlayacak bir çözüm mekanizması olarak vergi hatalarının düzeltilmesi ile mümkün olabilmektedir (Arslan, 2000:88).

2.2.3.2. Vergi hatalarının tanımı ve kapsamı

Düzeltme için ilk ve önemli şart, düzeltme işleminin ancak bir vergi hatasının varlığı halinde yapılmasıdır. Vergi hatası, vergi usul kanununda şu şekilde tanımlanmıştır.

Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK.116. Mad.).

Kanunda da açıkça anlaşılacağı gibi, mükelleflerden haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasına neden olan işlemler, vergi hatalarıdır. Bu hatalar, mükellef tarafından yapılabileceği gibi, vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Vergi miktarını etkilemeyen hatalar, vergi hatası olarak nitelendirilemez.

Hataların ya VUK'nun 117. maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilebilen hesap hataları ya da VUK'nun 118. maddesinde belirtilen vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olabilen vergilendirme hatalarından olması gerekmektedir. VUK'nun 375. maddesi ile de, vergi cezalarında yapılan hataların da, vergi hataları için belli edilen usul ve esaslara göre düzeltilebileceği hükme bağlanmıştır (Kızılot,1999:95).

2.2.3.3. Vergi hatalarının çeşitleri

VUK'da vergi hataları iki ana başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır (VUK. 117-118 Mad.).

2.2.3.3.1. Hesap hataları

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hatalarıdır. Bu çeşit hatalar VUK'nun 117. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

Matrah hataları: Matrah hataları vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK. Mad. 117).

Matrah hataları, belirtilen belgeler üzerinde eksik veya fazla hesaplanması sonucu ortaya çıkan hatalardır. Rakamların yanlış yazılması veya indirimlerin gereğinden az veya fazla olması da matrah hatası olarak kabul edilebilir.

Matrah hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın kişinin taktirinden veya değerlendirilmesinden kaynaklanmaması gerekir. Örneğin, yükümlünün, emlak vergisine esas teşkil eden gayrimenkulün değerini yüksek taktir etmesi sonucu fazla vergi vermesi, matrah hatası olarak değerlendirilmez (Pehlivan, 2003:128).

Matrah hataları genellikle basit yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin, konut kira gelirine ilişkin istisna uygulanmamış, yada gayrisafi iratlarından götürü giderin düşülmemiş olması, beyannamedeki bir toplama ya da çıkartma hatası sonucu matrahın yüksek veya düşük gösterilmesi, zararların karlara takas ve mahsubunun yapılmamış olması, açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin diğer gelirlerle birlikte beyan edilmiş olması gibi yanlışlıklar, vergi matrahının eksik ya da fazla gösterilmesi sonucu çıkan hatalardır (Kızılot, 1999:98).

Vergi miktarında hatalar: Vergi miktarında hatalar, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması mahsupların yapılmamış olması veya yanlış yapılmış

olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır (VUK, 117. Mad.).

Bu tanıma göre vergi miktarındaki hatalar, vergi oranının, kanunda gösterilen orandan az veya çok uygulanması, artan oranlı vergilerde basmakların yanlış uygulanması, yurt içi veya yurt dışında ödenen vergilerin az veya fazla indirilmiş olması, gerçek kişilerin ücretlerinde indirilecek özel indirimin az veya fazla indirilmiş olmasıdır (Pehlivan, 2003:129).

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

Mükerrer vergileme çoğunlukla aynı yükümlünün işyeri ve ikametgahlarının farklı vergi dairelerinin yetki alanı içerisinde olması durumunda ortaya çıkar. Vergi dairelerinin birisinde düzeltme yapılmasıyla mükerrer vergileme ortadan kalkmaktadır.

2.2.3.3.2. Vergilendirme hataları

Vergilendirme hataları mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar şeklinde tanımlanmaktadır. Mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ve vergilendirme dönemiyle ilgili olabilen bu hatalar, genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme işlemlerden doğmaktadır. Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanmaktadır (Kızılot, 1999:101).

Vergilendirme hataları VUK'nun 118. Maddesinde, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört grupta ele alınmıştır.

Mükellefin şahsında hata: Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi ve alınmasıdır (VUK, 118. Mad.). Yani vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olamayan bir kimseden vergi istenmesidir. Örneğin annenin işlerini takip eden oğlundan, anneye ait vergi borcunun istenmesi bu tür bir hatadır.

Mükellefiyette hata: Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, 118. Mad.).

Kanunda da anlaşıldığı gibi, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek vergi kapsamı içerisine alınması ya da vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan bir kişi veya kurumun vergilendirilmesidir. Örneğin vergi muafiyeti tanınan bir vakıftan vergi istenmesi.

Konuda hata: Konuda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, 118. Mad.).

Verginin mevzuu üzerinde vergi alınan şeyi ifade eder. Vergilerin konusu açıkça vergi yasalarında gösterilir. Yasalarda açıkça vergi konusu kapsamı içerisinde gösterilmeyen bir şeyin vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilerek işlem yapılması ya da vergi konusu içerisinde olmakla beraber istisna kapsamı içerisinde olan bir şeyin vergilendirilmek istenmesi, vergi hatası olarak kabul edilir (Pehlivan, 2003:130).

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

Herhangi bir vergi ile ilgili olarak vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanması bu hata türüne bir örnektir. Örneğin; Emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi birer vergilendirme hatasıdır (Sonkur, 1999:39-40).

2.2.3.4. Vergi hatalarının ortaya çıkarılması

Vergi hataları şu yollarla ortaya çıkarılabilir (VUK, 119. Mad.):

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hataların görülmesi ile,
3. Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkartılması ile,
4. Vergi incelemeleri sırasında hatanın ortaya çıkartılması ile,
5. Mükellefin müracaatı ile.

2.2.3.5. Vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan organlar

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir (VUK, 120. Mad). Vergi dairesi bulunmayan yerlerde, mal müdürleri bu yetkiye sahip bulunmaktadır. Söz konusu yetki doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine

verilmiş olduğundan başkasına devredilemez. Vergi hatalarının düzeltilmesinde hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama yoktur (Kızılot, 1999:108).

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, vergi dairesine yaptıkları düzeltme talepleri redolunanlar, VUK'nun 120. maddesi uyarınca, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilmektedirler. Bu durumda düzeltmeye yetkili organ Maliye Bakanlığı olmakta, ancak düzeltme işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır.

2.2.3.6. Vergi hatalarının düzeltilmesi

Vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltileceği gibi, mükellefin müracaatı üzerine de düzeltilebilir. Düzeltmeye yetkili olan ilgili vergi dairesi müdürüdür.

2.2.3.6.1. 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 saklıdır (VUK, 121. Mad.).

Re'sen yapılacak düzeltme, mükellefin lehine olabileceği gibi, aleyhine de olabilmektedir.

Re'sen düzeltme işleminin mükellefin lehine olması halinde, yeni bir vergi tarhiyatı sözkonusu olmayacağından, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren, bir yıl içinde parasını geri almak için başvurmadığı takdirde bu hakkı düşer (VUK, 120. Mad.).

Düzeltilmenin mükellef aleyhine olması halinde, ek yada yeni verginin, ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Mükellef bu tarhiyata karşı yargı yoluna gidebilir.

2.2.3.6.2. Mükellefin talebi üzerine düzeltme

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler (VUK, 122. Mad.). Düzeltme dilekçeleri posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir.

Biçimsel yönden belirli bir özellik taşımayan düzeltme dilekçelerinin, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde verilmesi gerekir. Düzeltme zaman aşımı süresi dolduktan sonra, düzeltme isteminde bulunan mükellefin, bu talebi yerine getirilmez.

Mükellefler düzeltme talebini, bağlı oldukları vergi dairesinden isterler. Ancak stopaj suretiyle vergi ödeyenler, düzeltmeyi, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden isterler (Yorulmaz, 2000:26).

Mükellef tarafından yapılan düzeltme talebi, ilgili vergi dairesi tarafından incelenir. Yapılan düzeltme talebinin uygun görülmemesi durumunda mükellefin talebi red edilir ve bu durum mükellefe tebliğ edilir.

Vergi dairesince düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda, mükellefin bu red kararına itirazı olabilir. Bu itiraz düzeltme talebinin ilgili vergi dairesine verilme zamanına göre özellik gösterir. Mükellef kalan süreye göre vergi mahkemesine veya şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilmektedirler.

Mükellefçe yapılan düzeltme talebi uygun görülürse, ilgili vergi dairesi düzeltmeyi yapar ve bir düzeltme fişi ile mükellefe tebliğ eder. Daha öncede belirtildiği gibi vergi hatalarını düzeltmeye yetkili makam vergi dairesi müdürüdür.

Ancak uygulamada bir hata olduğunda, mükellefin başvurusu üzerine ilgili memur dosyayı inceler hata varsa düzeltme fişi hazırlar, şef, müdür yardımcısı ve müdüre imzalatır. Müdürün imzalamasıyla birlikte vergi hatası düzeltilmiş olur.

Kesinleşmiş yargı kararlarında yer alan vergi hataları, yargı mercilerince haklarında bir karar verilmemiş olmak kaydıyla, VUK'da öngörülen düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmektedir (Oktar, 2001:51).

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki, düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır (VUK, 125. Mad.).

Bu hüküm aslında bir kargaşayı önlemek için konulmuştur. Aksi takdirde yargıya giden bütün ihtilafların daha sonra düzeltme konusu yapılmaları gibi bir durum ortaya çıkardı. Bu sınırlama sadece mükellef talepleri için değil, idarenin re'sen yapacağı düzeltmeleride kapsamaktadır. Sözgelimi matrah hatası yapıldığı şeklinde verilen bir kararda sonra gerçekte matrah hatası olmadığı inceleme ile anlaşılabilir bile düzeltme yapılamaz (Özyer, 2003:202).

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvuruları: Vergi mahkemelerinde dava açma süresi içinde, mükellefler doğrudan dava açma yolunu seçebilecekleri gibi, öncelikle düzeltme başvurusunda bulunup bunun red edilmesi halinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesinin düzeltme başvurusuna cevap vermemesi halinde 60 gün beklenilir. Bu süre bittikten sonra vergi mahkemesinde dava açma hakkı doğar. Dava açma süresinin hesaplanmasında ihbarnamenin tebliğ edildiği tarih ile düzeltme talebinde bulunulan tarih arasındaki süre 30 günlük olan dava açma süresinden düşülür.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu, dava açma süresinin işlemlerini durdurur (İYUK, 11. Mad).

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları: Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler (VUK, 124. Mad.).

Başvuru önce ilgili vergi dairesi müdürlüğüne yapılır. Vergi dairesinin bu başvuruyu red etmesi halinde, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulur. Şikayet yoluyla düzeltme başvuruları beş yıllık genel zaman aşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan hatalar düzeltilemez.

Mükellefin şikayeti üzerine Maliye Bakanlığının da ret cevabı vermesi halinde, bu ret kararına karşı, yargı organına başvurulabilir. Bu yolla talepleri reddedilen mükelleflere, dava açma sürelerinin geçtiği gözönünde bulundurularak, ortada vergi hatasının bulunduğu durumlarda, vergi mahkemesine bir anlamda yeni bir başvuru hakkı tanınmıştır (Kızılot, 1999:120).

Bu davanın görülmesi sırasında vergi hatası değil de hukuki bir uyuşmazlık olduğu anlaşılırsa, bu durumda vergi mahkemesi davayı usul yönünden reddeder. Çünkü vergi hataları için öngörülen düzeltme yolunun hukuki uyuşmazlıklar için işletilmesi kabul edilmemiştir (Atar, 2001:157).

2.2.3.7. Hata düzeltmede zaman aşımı

Düzeltilme talebi ancak süresi içinde yapılırsa kabul edilebilir. Buna düzeltme zaman aşımı denir. Bu süre vergilendirme zaman aşımı ile aynıdır. Yani düzeltme

zaman aşımı, ilgili verginin doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından başlar ve bu süre beş yıldır.

Bu beş yıllık zaman aşımı süresinin yanında özel bir düzenlemede vardır; buna göre düzeltme zaman aşımı süresi (VUK, 126. mad.);

- Zaman aşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yoluyla tebliğ edilen vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı, tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

2.2.3.8. Vergi hatalarını düzeltmenin sonuçları

Vergi hatalarının düzeltilmesinin diğer çözüm yollarında olduğu gibi mükellefler ve vergi idaresi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır.

Mükellef açısından: Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla ortadan kaldırılması, mükellefi psikolojik yönden rahatlatmakta, uyuşmazlığa konu vergi ve cezalara ilişkin huzursuzluklar ortadan kalkarak, uyuşmazlıkta sona ermektedir.

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, emek ve zaman kaybını önlemektedir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi halinde, vergi mahkemelerinde dava açılması ve daha sonrada bir üst mahkemeye gidilmesi önemli ölçüde emek ve zaman kaybına neden olmaktadır.

Bir de mahkemenin kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi ekstra bir maliyet olarak yüklenilmektedir. İdari aşamada çözüm bu maliyetleri de ortadan kaldırmaktadır.

İdare açısından: Uyuşmazlığın, düzeltme yoluyla ortadan kaldırılması, idareyi bu işle uğraşmaktan kurtarmakta ve psikolojik olarak rahatlatmaktadır.

Uyuşmazlığın idare tarafından, mükellefi yargı yoluna başvurmaya zorlamadan çözerek sona erdirilmesi, mükellefin idareye olan güvenini artırmaktadır. Bu güven verginin toplanabilmesi açısından çok önemlidir; çünkü bu iki kesmin birbiriyle barışık olması gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlığının düzeltme yoluyla giderilmesi, idareyi yargı yoluna gitmekten kaynaklanan emek ve zaman kaybından kurtarmaktadır. Birde

mahkemenin kaybedilmesi durumunda idare mahkeme masraflarını da ödemek zorunda kalacaktır. İdari aşamada çözüm bu masrafları da önlemektedir.

2.2.4. Pişmanlık ve İslah

Herhangi bir şekilde vergi kaybına neden olacak bir şekilde vergi kanunlarına aykırı davranan mükellefleri vergi sistemi içinde tutabilmek ve hazinenin vergi kaybını telafi etmek için, bu mükelleflere pişmanlıkla bu fiillerini bildirme ve daha önceki beyanlarını düzeltme imkanı sağlanmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarını idari yolda çözümleyen pişmanlık ve ıslah müessesesi, bu kısımda incelenecektir.

2.2.4.1. Genel olarak pişmanlık ve ıslah

Türk vergi sisteminde vergilendirme, genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bu yöntem genel kabul görmüş ve modern bir yöntem olmasına rağmen, matrah gizlemeye de en müsait yöntemdir. Bu yöntemin başarılı olması için etkin bir vergi denetiminin de mevcut olması gerekir.

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemeleri ve bazı vergi güvenlik önlemleri ile denetlenmektedir. Yapılan denetimler sonucu, beyan dışı bırakılmış bir matrah ya da matrah farkının saptanması durumunda mükelleften çeşitli cezalar ve vergiler istenmektedir.

İdare bu vergi ve cezaları bir an önce hazineye katmak; mükellef ise ya hiç vermemek ya da geç ödeme yollarına başvurabilir. Bu farklı iki görüş bir vergi uyuşmazlığının yıllarca sürmesine neden olabilmektedir. Vergi hukukumuz yukarıda belirtilen nedenlerle doğabilecek uyuşmazlıkların, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile kısa yoldan idari aşamada çözümlenmesini öngörmüştür.

Pişmanlık ve ıslah ilk kez 5432 sayılı vergi usul kanununda 1950 yılında yer almıştır. Bir yıllık bir uygulama sonucunda tahmin edilen gelirin sağlanamadığının görülmesi üzerine, 5815 sayılı kanunla mevzuatımızda çıkartılmış, ancak mükelleflerin ısrarlı başvuruları üzerine 6094 sayılı kanunla tekrar getirilmiştir (Yorulmaz, 2000:65).

Halen yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK'da 371. maddede düzenlenen pişmanlık kurumu, mükellefe durumunu düzeltme olanağı tanımaktadır.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket

ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır. Mükellefin sübjektif durumu, iyi niyeti gözönünde tutulmakta, nedamet duymuş olması ceza uygulanmamasına etken olmaktadır (Kızılot, 1999:159).

Kısacası, pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanmasıdır (Karakoç,1994:5).

2.2.4.2. Pişmanlık ve ıslahın tanımı ve kapsamı

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

Pişmanlık, meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce mükellef tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesi ya da verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan fiilini haber veren mükellefe ceza uygulanmaması esasına dayanır (Ürel, 2001:192).

Pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olup, beyana dayanmayan mükellefiyetlerden faydalanmak mümkün değildir (Sonkur,1999:47).

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

Kısacası bir olayda pişmanlık ve ıslah olabilmesi için;

1. Vergi dairesine haber verilen konunun, beyana dayanan vergilerle ilgili olması, emlak vergisi hariç,
2. Vergi ziyayı cezasına konu olabilecek nitelikte bir olayın bulunması,
3. İdarenin ilgili olaydan haberi olmadan, mükellefin bir dilekçe ile ilgili vergi dairesine başvurması gerekmektedir.

Pişmanlık, VUK'ı kapsamındaki beyana dayanan tüm vergilere uygulanır. Vergi usul kanunu kapsamına girmeyen, gümrük ve tekel idarelerince alınan vergiler

pişmanlık ve ıslah kapsamına girmez. Ayrıca, beyana dayanan emlak vergisinde pişmanlık kapsamında değildir.

2.2.4.3. Pişmanlık kapsamına giren suç ve cezalar

Kanunlara aykırı olarak yapılan eylemlerin yaptırımlara bağlanmasındaki esas amaç gelir elde etmek değil, bu fiillerin yapılmasını engellemektir. Ceza hukukunda suçluların pişmanlığına yer verilmiştir. Vergi hukukumuzda da mükelleflerin, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini idarenin haberi olmadan kendiliklerinden bildirmeleri durumunda pişmanlıktan yararlanarak cezadan kurtulmalarına yer verilmiştir (Ufuk, 2001:102).

Pişmanlık, esas oluşumu itibariyle vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler. Çünkü pişmanlıkta ortadan kalkan, yalnızca vergi ziyayı unsurdur. Başka bir deyişle pişmanlık vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz, fakat vergi ziyayı unsurunu ortadan kaldırdığı için o fiilden suça ilişkin ceza uygulamasını önler (Yorulmaz, 2000:66).

Pişmanlık, beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini belirtmektedir. Bu fıkranın lafzından, pişmanlık müessesesinin yalnızca vergi ziyayı cezası gerektiren fiillere ilişkin olduğu izlenimi uyanmaktadır (Çavuş, 2000:180).

Ancak, 371. maddedeki şartlara uygun olarak durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde vergi kaçakçılığı yaptırımının uygulanmayacağını düzenleyen 359. maddesi hükmü karşısında, vergi kaçakçılığı suçlarına da pişmanlık müessesesinin uygulanacağı öngörülmektedir.

Yukarıda da açıklandığı üzere VUK'nun 371. maddesi esas itibariyle vergi ziyayına neden olan olaylar için vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceğini belirtmektedir. Buna göre genel usulsüzlük cezaları pişmanlık müessesesinin kapsamı dışında bırakılmıştır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan bir mükellef, vergi ziyayı suçu ile ilgili para cezasını ödemekte, hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır. Ancak, bu kişinin eylemi usulsüzlük suçunu da oluşturuyorsa, usulsüzlük cezası verilmesi söz konusu olacaktır (Bilici, 2003:100).

2.2.4.4. Pişmanlık hükmünden yararlanmanın şartları

Pişmanlıkla beyan ve ödeme için gerekli şartlar, vergi usul kanununun 371. maddesinde, tek tek sayılarak tespit edilmiştir. Bunlar sırasıyla açıklanacak ve bu şartlardan herhangi birinin bulunmaması veya yerine getirilmemesi halinde, pişmanlıktan yararlanamaz (Çavuş, 2000:181). Bunlar:

Mükellef kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermelidir: Bu aslında pişmanlığın uygulanabilmesi için bir ön şarttır. Haber verme, kişinin kendi fiilini dava zaman aşımını içinde bildirmesidir. Dava zaman aşımının içinde yapılan haber verme ise, fiilin işlenmesinden sonra yapılacaktır.

Mükellef kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermelidir. Sözle yapılan bildirimler geçerli olamaz. Dilekçenin ilgili makama, yani yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekir.

Haber verme tarihinden önce ihbar yapılmamış olmalıdır: VUK'un 371. maddesinin birinci bendinde, yükümlü işlediği suçu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile ya da tutanağa geçirilen bir beyanla, haber verilen konuya ilişkin ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Ayrıca dilekçe ile tutanağın resmi kayıtlara geçirilmemesi gerekir.

İhbarın pişmanlığa engel olabilmesi için, her şeyden önce ihbar tarihinin, yükümlünün haber verme tarihinden önce olması şarttır. Böylece ihbardan sonra olacak haber vermeye değer verilmemiştir. Bunun sebebi ihbardan sonraki haber vermelerin zorunlu olarak yapıldığının varsayılmasıdır (Çavuş, 2000:182).

İhbarın, mükellefin haber verdiği olaya ilişkin olması gerekmektedir. O halde ihbarda yer alan olayın dışında bir husus hakkında verilen pişmanlık dilekçesi geçerli olacaktır.

Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış yada taktir komisyonuna başvurulmamış olmalıdır: Haber verme dilekçesi, mükellef nezdinde yetkili memurlar tarafından herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın taktir komisyonuna sevk edildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olmalıdır. Posta ile taahhütlü olarak gönderilen haber verme dilekçelerinde, postaya verildiği tarihte itibar edilir (Ufuk, 2001:103).

İncelemenin türü ve kapsamı önemli değildir. Kanunda herhangi bir vergi incelemesinin pişmanlık talebini önleyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle tam, kısa veya karşıt incelemeden, herhangi birine başlanmış olması halinde, pişmanlık talebinde bulunulamaz.

İncelemeye başlandığının tutanakla tespit edilmesi veya inceleme dairede yapılacaksa, davet yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir.

Hiç verilmemiş olan vergi beyannamesi verilmiş olmalıdır: VUK'un 371. maddesinin üçüncü bendi uyarınca, mükellefin pişmanlıktan yararlanabilmesi için, vergi beyannamesini hiç vermemişse bunu, haber verme dilekçesini verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde vermesi gerekmektedir. Aksi takdirde haber verme dilekçesi hiç verilmemiş sayılmaktadır (Çavuş, 2000:183).

Pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan bir olayın kendiliğinden haber verilmesidir. Bu nedenle, mükelleflerin pişmanlık talebiyle verdikleri beyannamelerde beyan ettikleri matraha vergi isabet etmemesi veya indirim ve mahsuplar nedeniyle ödenecek vergi kalmaması ya da zarar beyan edilmesi halinde vergi ziyayı bulunmadığından bahisle olaya pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir (Arıca, 1999:7-8).

Buna göre, pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler içinde iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilecek ve gerek görülürse, bu mükellefler nezdinde inceleme yapılacaktır (VUK, 238 Nolu Genel Tebliği).

Ayrıca, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazı kayıt şerhi konulmasına, hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu nedenle, dava açılmasına olanak sağlamak amacıyla beyannameye ihtirazı kayıt konulabilir (Seviğ, 2002:43).

Haber verme dilekçesinin posta ile gönderildiği hallerde, haber verme tarihi, taahhütlü gönderilmişse, dilekçenin vergi dairesine gelip kayıtlara geçtiği tarihtir. 15 günlük sürenin hesabında bu hususun gözönünde tutulması gerekir (Ufuk, 2001: 104).

Eksik veya yanlış verilen vergi beyannamesi, tamamlanmış yada düzeltilmiş olmalıdır: Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekir. Bu şekilde verilen beyannamede yer alan matrah üzerinden hesaplanan vergiden evvelce salınmış olan vergi düşüldükten sonra artan kısım mükelleften tahsil edilir.

Haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanlar, zamlı olarak ödenmiş olmalıdır: VUK'un 371. maddesinin son bendinde, haber verilen ve ödeme

süresi geçen vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette bir gecikme zammıyla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi şarttır.

Pişmanlık talebinde bulunan mükellefin, haber verme tarihinden itibaren 15 günlük süre içinde, haber verdiği vergilerden ödeme vadesi geçenleri pişmanlık zammı ile birlikte ödemesi icap eder. Vergi aslı ve pişmanlık zammı bu süre içinde ödenmezse, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkar, cezalı tarhiyat yapılır (Ürel, 2001:196).

Haber verme tarihinde ödeme vadesi geçmemiş olanlar ise kanuni vadesinde ödenir.

2.2.4.5. Pişmanlık zammı

Vergi usul kanununun pişmanlık ve ıslah başlıklı 371. maddesinin 5 numaralı bendi, 3239 sayılı kanunun 30'uncu maddesi ile değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklikte, %2 olarak uygulanmakta olan pişmanlık zammı oranı, 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanunun 51'inci maddesinde yer alan gecikme zammı oranına bağlanmıştır (VUK. 169 Nolu Genel Tebliği).

6183 sayılı kanunun 51'inci maddesi ise; amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitiminden itibaren her ay için ayrı ayrı yüzde üç oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir (430 Nolu Tahsilat Genel Tebliği).

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, haber verme tarihinden itibaren başlayarak 15 gün içerisinde, vadesi geçmiş vergiler ile bunlara ilişkin pişmanlık zammını ödemeleri gerekmektedir.

Bu nedenle, pişmanlık hükmünün uygulanmasında, haber verme tarihi itibariyle vadesi geçmiş vergi borcu için, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirlenen oranlarda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zam hesaplanacak ve vergi aslı ile birlikte, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi koşulu aranacaktır (Kızılot, 1999:187).

Vergi aslı ve pişmanlık zammının süresi içinde ödenmemesi ya da eksik ödenmesi halinde, pişmanlık sistemi geçerli olmaktan çıkar.

2.2.4.6. Pişmanlık talebiyle verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemler

Mükellefin pişmanlık talebiyle verdiği dilekçeler, ilgili vergi dairesi tarafından, dilekçeden belirtilen hususlar incelenerek kanunun 371. maddesindeki koşulları taşıyıp taşımadığı araştırılır. Koşulların varlığı halinde beyanname gereği yapılmak üzere kabul edilir.

Pişmanlık talebinin kabulüne engel olacak bir durumun tespiti halinde, dilekçenin kabul edilmeme nedeni gerekçeli olarak mükellefe bildirilir

Pişmanlıkla beyanname verilmesi halinde, pişmanlık hükümlerinin herhangi bir nedenle yerine getirilmemesi, re'sen taktiri gerektirir. Taktir olunan matraha vergi ziyayı cezası uygulanır.

Mükellefin pişmanlık talebiyle verdiği dilekçeler üzerinde, ilgili vergi dairesi aşağıdaki işlemleri yapar (Kızılot, 1999:194-195):

1. Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin vergi usul kanunu'nun 371. maddesinde yazılı koşullara uyup uymadığı araştırılır.
2. Beyanname ister dilekçe ile birlikte, ister anılan maddede öngörülen 15 günlük süre içinde verilmiş olsun gerekli vergi tahakkuk fişi kuralına göre, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda pişmanlık zammı ile birlikte tahakkuk ettirilir.
3. Haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresinin son günü tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammının vadesi tahakkuk fişine yazılır. Ayrıca beyanname süresinde verilmediğinden bir kat da usulsüzlük cezası kesilir.
4. Pişmanlık dilekçesi ile birlikte veya 15 günlük süre içinde verilen beyannamede, matrah beyan edilmemişse veya pişmanlık isteminin kabul edilmesine engel olacak bir durum varsa, beyanname pişmanlıkla kabul edilmez ve nedeni mükellefe de yazılı olarak bildirilir. Ayrıca iki kat usulsüzlük cezası kesilir ve matrah taktiri için gerekli işlemler yapılır.
5. Pişmanlık istemiyle verilen beyannameler üzerine, tahakkuk fişi beyannamenin alındığı anda kesilir. PTT ile gönderilmiş olması halinde, tahakkuk fişinin mükellef yazılı nüshası, adi posta ile mükellefin adresine gönderilir.
6. Pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk ettirilen vergi ve pişmanlık zammının, süresi içinde tamamen ödenmediği tespit edildiğinde pişmanlık zammı terkin edilir ve beyanname hiç verilmemiş kabul edilerek gerekli ceza ihbarname

kuralına göre, daha önce kesilen bir kat usulsüzlük cezası ile diğer cezalar arasında kıyaslama yapılarak en ağırı kesilir. Taktir komisyonuna veya incelemeye, matrah tespiti için sevk edilir.

7. Verginin vadesi de bir aya tamamlanır ve durum hesap kartına işlenir.
8. Pişmanlık isteminde bulunduğu ve bu talebi kabul edildiği halde, 15 günlük süre içinde verilmeyen beyanname, daha önce verilmiş olan beyannamenin tamamlanması veya değiştirilmesi için verilecek ek beyanname niteliğinde ise, re'sen taktir işlemi yapılmaz, bu dönemin vergi incelemesine tabi tutulması sağlanır.
9. Vergisi kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyanname kanuni süreden sonra pişmanlıkla verilirse kabul edilir. Pişmanlık zammı tahakkuk ettirilmez. Ancak bir kat usulsüzlük cezası kesilir.

2.2.4.7. Pişmanlık ve ıslah uygulamasının taraflar bakımından sonuçları

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendi iradeleri ile ilgili vergi dairesine bildiren mükelleflere birtakım haklar tanınmıştır. Bu haklar mükellefler açısından olduğu kadar idare açısından da önemlidir.

Pişmanlığın en önemli sonucu, vergi ziyayı cezalarını ortadan kaldırmasıdır. Ayrıca mükellefin kendi iradesi ile belirttiği matrah için taktir komisyonuna ve vergi incelemesine gidilmemektedir. Bu da vergi uyumsuzluğunu kısa yoldan önlemektedir.

Pişmanlık müessesesi, ayrıca mükellefleri yargı mercilerine başvurma ve dava aşamalarında karşılaşacağı emek ve zaman kaybından kurtarmaktadır.

Mükelleflerin vergi kanunlarına karşı işlemiş oldukları suçları, kendiliklerinden ilgili makamlara bildirmeyip; bu olayı vergi idaresi tespit ettiği zaman mükellefler telafisi güç bir takım yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. İşte pişmanlık bu iyi niyetli mükellefleri bu yaptırımlara karşı korumaktadır.

Pişmanlık müessesesi idare açısından da birtakım sonuçlar doğurmaktadır. Öncelikle uyumsuzluğu sona erdirerek idareyi emek ve zaman kaybı ile bazı giderler bakımından kurtarmaktadır.

Verginin kısa bir süre içinde tahsil edilmesini sağlamaktadır. Aksi taktirde uyumsuzluk uzayıp gidecektir. Ayrıca, hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilme nedeniyle belki de hiç beyan edilmeyecek bir verginin tahsil edilmesini sağlamaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM MATERYAL VE YÖNTEM

3.1. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada, veriler geliştirilen bir anketle elde edilmiştir. Anket formunun oluşturulmasında daha önce yapılan bazı araştırmalar ve literatür incelenmiş olup araştırmanın amacına uygun anket formu düzenlenmiştir. Anket formu, vergisel ihtilafların ortaya çıkış nedenlerini, çözüm yollarını ve idari aşamada çözümlenememe nedenlerini kapsayan toplam 20 sorudan oluşmaktadır.

Anket çalışması öncelikle Gaziantep ilindeki işletmelerde yapılmak istendi; fakat bu konuda ilgili işletmelere başvurulduğunda, işletme sahipleri bu bilgilerin kendilerinde değilde vergisel işlemlerini kendi adlarına yürüten muhasebecileriyle görüşülmesini ve gerekli bilgilerin onlardan alınmasını beyan ettiler. Bu deyan karşısında anket çalışması doğrudan işletmecilerle değilde işletmeler adına vergisel işlemleri yürüten muhasebecilerle yapıldı.

Araştırmanın kapsamı Gaziantep Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler odasına kayıtlı bulunan 1056 muhasebeciden şu anda fiilen çalışan 500 muhasebeci ile 250 kayıtlı stajyer arasında rasgele seçilen 100 kişidir. Rasgele seçilen bu 100 kişinin; 14 kişisi Stajyer, 48 kişisi Serbest Muhasebeci ve 38 kişisi ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir.

Anket uygulamasına katılanların daha objektif cevap verebilmeleri için anket formu üzerinde sadece işaretleme yapılması, isim yazılmaması ve elde edilen bilgilerin sadece bu araştırma için kullanılacağı bilgilerine yer verilmiştir. Bu bağlamda ankete katılanlar sadece anket formu üzerinde işaretleme yapmışlardır.

3.2. VERİLERİN ANALİZİ

Anket formu ile toplanan verilerin analizi Sosyal Bilimciler İçin İstatistik Programı (Statistical Program for Social Scientists, SPSS) yardımı ile tasnif ve analiz edilmiştir. Verilerin analizinde yüzde dağılım tekniği kullanılmıştır.

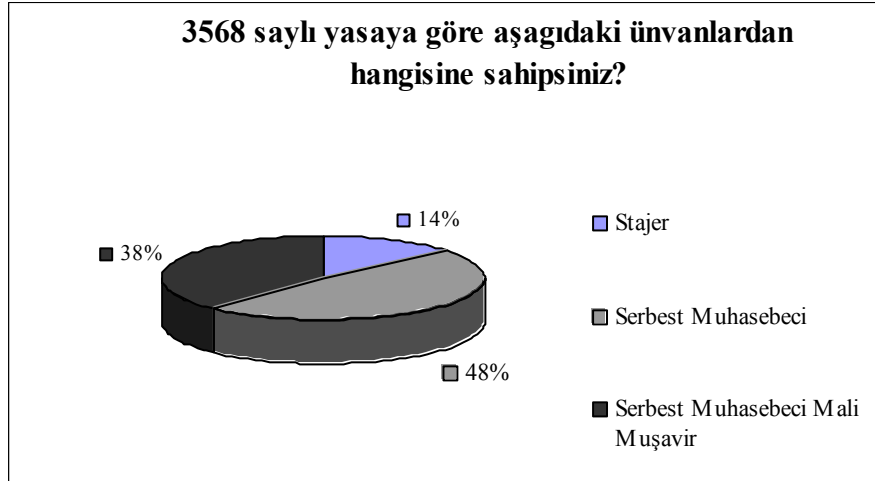
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM BULGULAR VE TARTIŞMA

4.1. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

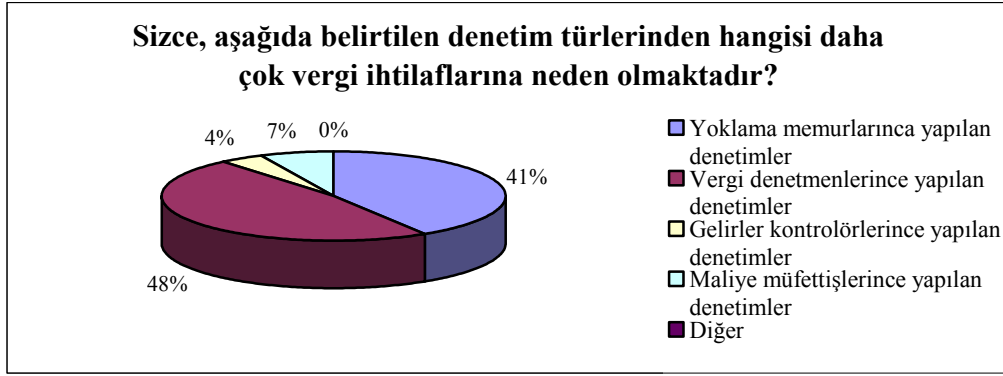
Burada, araştırmaya katılan Gaziantep Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasına bağlı muhasebecilere yönelik anket uygulamasında elde edilen veriler tek tek grafiklere dökülerek verilecektir.

1. 3568 sayılı yasaya göre aşağıdaki ünvanlardan hangisine sahipsiniz?

Sorusuna deneklerin, %14'ü stajer, %48'i serbest muhasebeci, %38'i serbest muhasebeci mali müşavir, %0'ı ise yeminli mali müşavir şeklinde cevap vermiştir. Bu dağılım aşağıdaki grafik üzerinde de daha kolay görünebilir.



2. Sizce, aşağıda belirtilen denetim türlerinden hangisi daha çok vergi ihtilaflarına neden olmaktadır? Sorusuna deneklerin %41'i yoklama memurlarınca yapılan denetimler, %48'i vergi denetmenlerince yapılan denetimler, %4'ü gelirler kontrolörlerince yapılan denetimler, %7'si maliye müfettişlerince yapılan denetimler, %0'ı ise diğerleri olarak cevap vermiştir.

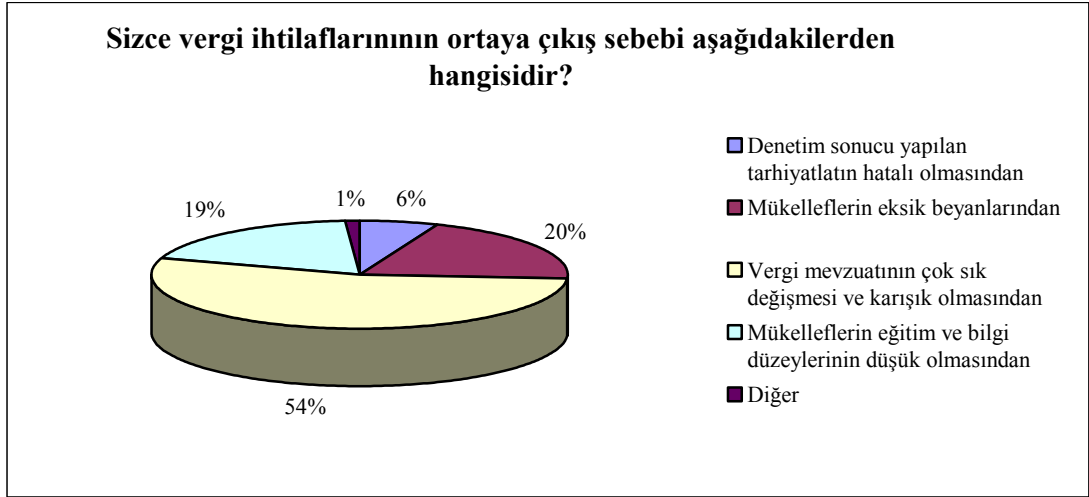


3. Uygulamada en çok hangi vergi türlerinde ihtilaflar yaşanmaktadır?

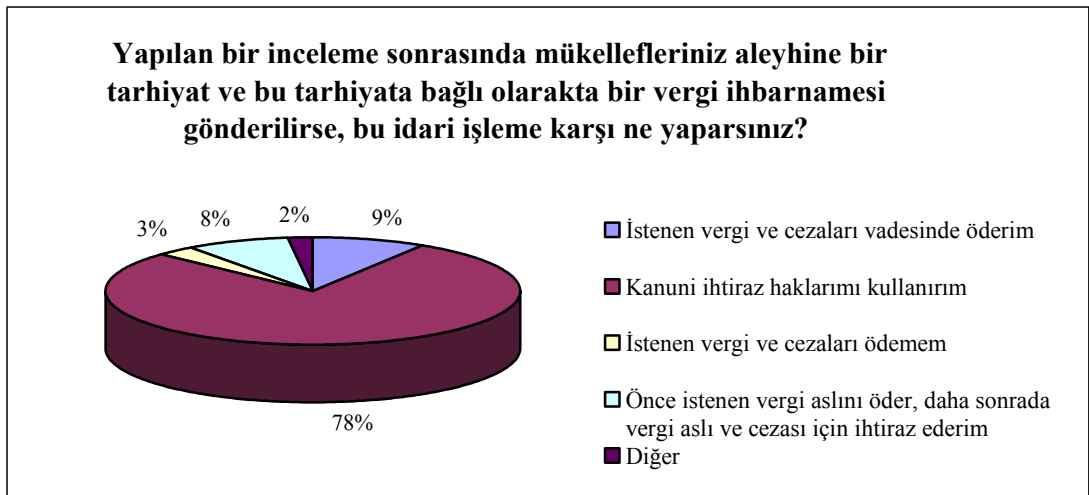
Sorusuna deneklerin %50'si gelir vergisi, %11'i kurumlar vergisi, %37'si katma değer vergisi ve %2'si diğerleri olarak cevap vermiştir.



4. Sizce, vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebi aşağıdakilerden hangisidir? Sorusuna deneklerin %6'sı denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından, %20'si mükelleflerin eksik beyanlarından, %54'ü vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından, %19'u mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin düşük olmasından ve %1'i diğerlerinden cevabını vermiştir.

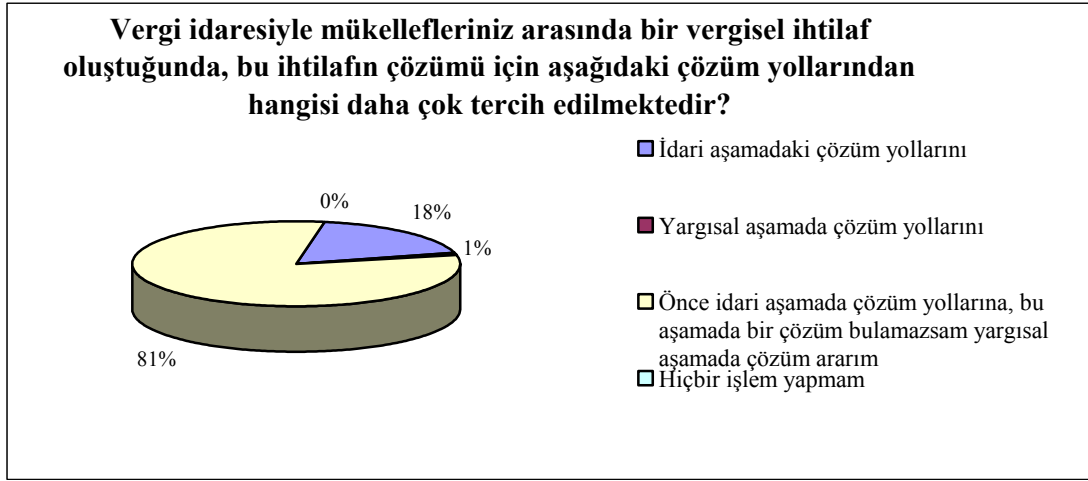


5. Yapılan bir inceleme sonrasında mükellefleriniz aleyhine bir tarhiyat ve bu tarhiyata bağlı olarak da bir vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilirse, bu idari işleme karşı ne yaparsınız? Sorusuna deneklerin %9'u istenen vergi ve cezaları vadesinde öderim, %78'i kanuni itiraz haklarımı kullanırım, %3'ü istenen vergi ve cezaları vadesinde ödemem, yani hiçbir işlem yapmam, %8'i önce istenen vergi aslını öder, daha sonrada vergi aslı ve cezası için ihtiraz ederim ve %2'si diğerleri olarak cevaplamıştır.



6. Vergi idaresiyle mükellefleriniz arasında bir vergi ihtilafı oluştuğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisi daha çok tercih edilmektedir? Sorusuna deneklerin %18'i idari aşamada çözüm yollarını, %1'i yargısal aşamadaki çözüm yollarını, %81'i önce idari aşamada çözüm yollarına; bu

aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım ve % 0'ı ise hiçbir işlem yapmam şeklinde cevap vermiştir.



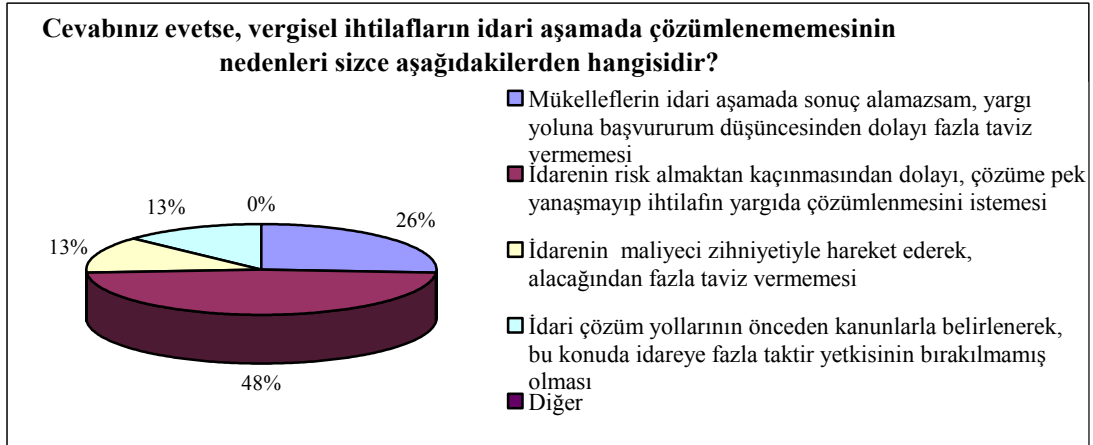
7. Sizce vergisel ihtilafların çözümünde kullanılan, aşağıdaki idari çözüm yollarından hangisi mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir? Sorusuna deneklerin %73'ü uzlaşma, %8'i cezada indirim, %7'si pişmanlık ve ıslah ve %12'si vergi hatalarını düzeltme şeklinde cevap vermiştir.



8. Şu ana kadar mükellefleriniz adına idari aşamada çözüm isteyipte, çözümleyemediğiniz vergisel ihtilaflar oldumu? Sorusuna deneklerin %46'sı evet, %54'ü ise hayır şeklinde cevap vermiştir.



9. Cevabınız evetse, vergisel ihtilafların idari aşamada çözümlenememesinin nedenleri sizce aşağıdakilerden hangisidir? Sorusuna 8'inci soruda deneklerin %46'sı evet cevabını vermiştir. Bu evet diyenlerin ise, %26'sı mükelleflerin idari aşamada sonuç alamazsam, yargı yoluna başvururum düşüncesinden dolayı fazla taviz vermemesi, %48'i idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi, %13'ü idarenin maliyeci zihniyetle hareket ederek, alacağından fazla taviz vermemesi, %13'ü idari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olması, %0'ı diğer şekilde cevap vermiştir.



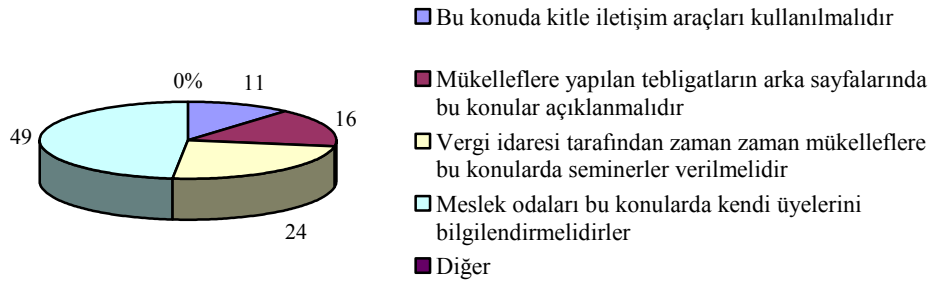
10. Sizce, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahipmidirler? Sorusuna deneklerin %13'ü evet, sahiptirler; %87'si ise hayır, sahip değildirler şeklinde cevap vermiştir.

Sizce, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahipmidirler?



11. Cevabınız hayırsa, bu durumda mükellefleri bilinçlendirmek için ne yapılmalıdır? Sorusuna 10'uncu soruda deneklerin %87'si hayır cevabını vermiştir. Bu hayır diyenlerin ise; %11'i bu konuda kitle iletişim araçları kullanılmalıdır, %16'sı mükelleflere yapılan tebligatların arka sayfalarında bu konular açıklanmalıdır, %24'ü vergi idaresi tarafından zaman zaman mükelleflere bu konularda seminerler verilmelidir, %49'u meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bilgilendirmelidirler, %0'ı ise diğer şekilde cevap vermiştir.

Cevabınız hayırsa, bu durumda mükellefleri bilinçlendirmek için ne yapılmalıdır?



12. Uzlaşma komisyonuna hiç katıldınız mı? Sorusuna deneklerin %62'si evet, katıldım; %38'i ise hayır, katılmadım şeklinde cevap vermiştir.



13. Cevabınız evetse, uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki nasıldır? Sorusuna 12'inci soruda deneklerin %62'si evet cevabını vermiştir. Bu evet diyenlerin ise; %84'ü idarenin üstünlüğü vardır, %3'ü mükelleflerin üstünlüğü vardır, %5'i taraflar eşit konumdadır, %8'i ise tarafların birbirini ikna kabiliyetlerine göre değişmektedir şeklinde cevap vermiştir.

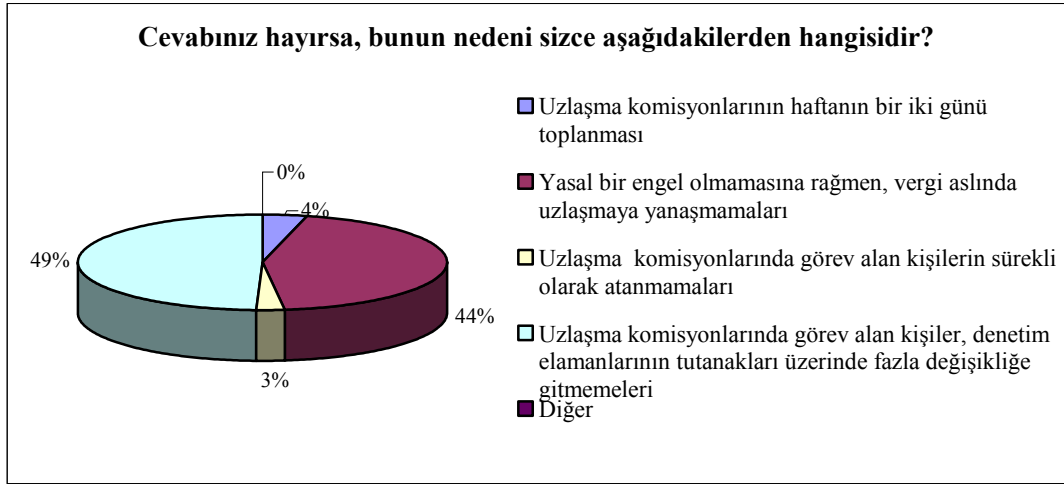


14. Sizce, uzlaşma komisyonları etkin bir şekilde çalışıyor mu? Sorusuna deneklerin %25'i evet, çalışıyor, 75'i ise hayır çalışmıyor şeklinde cevap vermiştir.



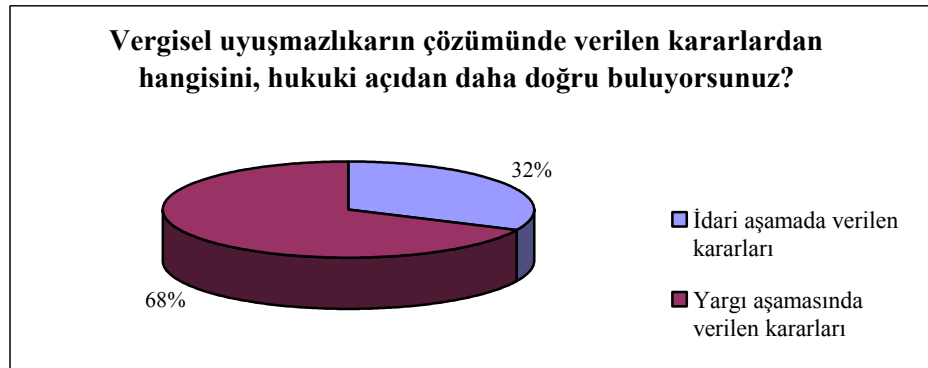
15. Cevabınız hayırsa, bunun nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?

Sorusuna 14'üncü soruda deneklerin %75'i hayır cevabını vermiştir. Bu hayır diyenlerin ise %4'ü uzlaşma komisyonlarının haftanın bir iki günü toplanması, %44'ü yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları, %2.7'si uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları, %49.3'ü uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elamanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememeleri, %0'ı ise diğerleri şeklinde cevap vermiştir.



16. Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde verilen kararlardan hangisini, hukuki açıdan daha doğru buluyorsunuz?

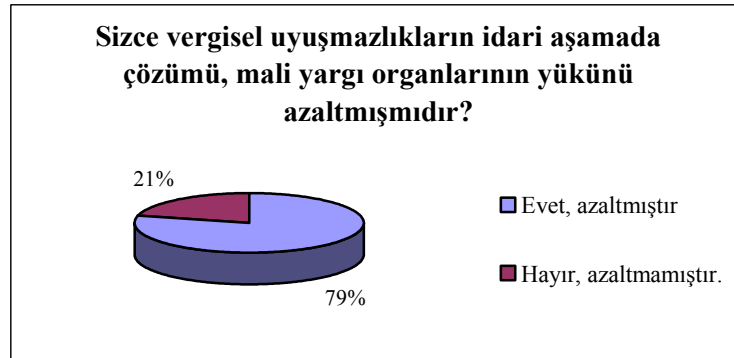
Sorusuna deneklerin %32'si idari aşamada verilen kararları, %68'i ise yargı aşamasında verilen kararları şeklinde cevap vermiştir.



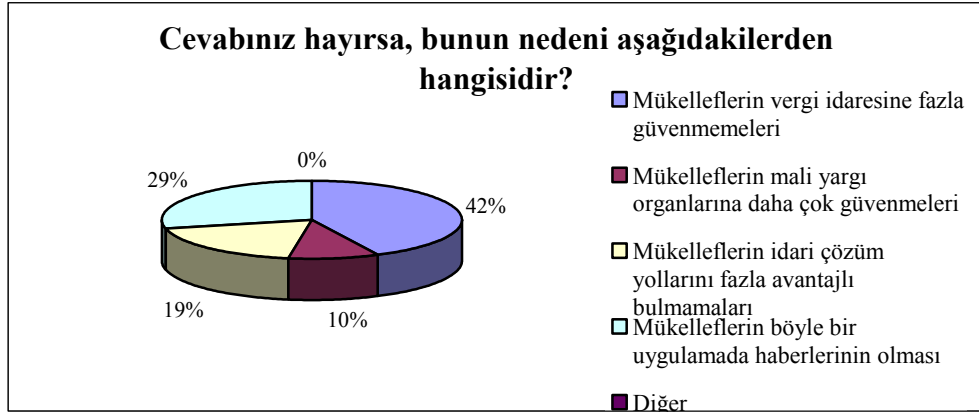
17. Sizce, İdari aşamada çözümlenemeyip yargıya intikal eden ihtilafların, ne kadarı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır? Sorusuna deneklerin %24'ü %80 ve daha fazlası, %42'si %60 ve %80 arası, %16'sı %50 ve %60 arası, %3'ü %40 ve %50 arası, %15'i ise %40 ve daha aşağısı şeklinde cevap vermişlerdir.



18. Sizce vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmış mıdır? Sorusuna deneklerin %79'u evet, azaltmıştır; %21'i ise hayır, azaltmamıştır şeklinde cevap vermiştir.

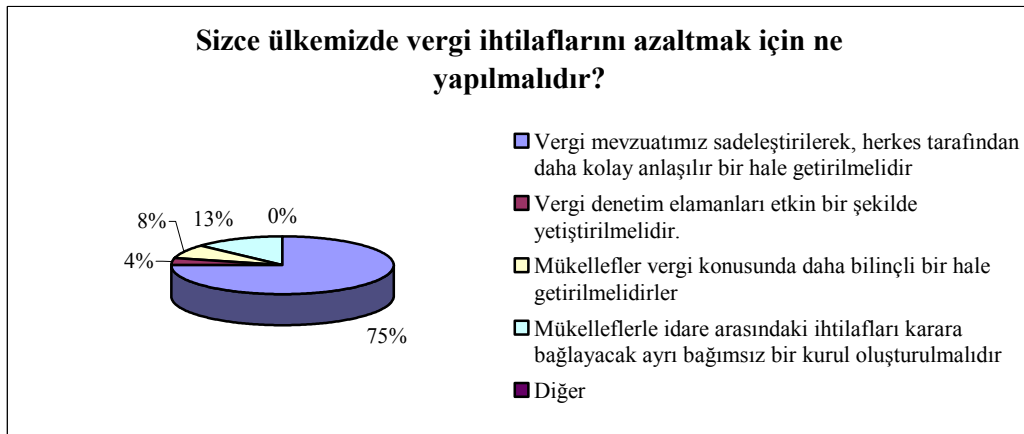


19. Cevabınız hayırsa, bunun nedeni aşağıdakilerden hangisidir? Sorusuna 18'inci soruda deneklerin %21'i hayır cevabını vermiştir. Bu hayır diyenlerin ise % 42'si mükelleflerin idareye fazla güvenmemeleri, %10'u mükelleflerin mali yargı organlarına daha çok güvenmeleri, %19'u mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamaları, %29'u mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmamaları, %0'ı ise diğerleri şeklinde cevap vermiştir.



20. Sizce, ülkemizde vergi ihtilaflarını azaltmak için ne yapılmalıdır?

Sorusuna deneklerin %75'i vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir, %4'ü vergi denetim elamanları etkin bir şekilde çalıştırılmalıdır, %8'i mükellefler vergi konusunda daha bilinçli bir hale getirilmelidir, %13'ü mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır, %0'ı ise diğerleri şeklinde cevap vermiştir.



Kısacası vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yollarının Gaziantep ilindeki muhasebecilerle değerlendirilmesi anketinde elde edilen bulgular şunlardır:

- Ankete katılan deneklerin %86'sı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden oluştuğu,
- Yoklama memurları ve vergi denetmenlerince yapılan denetimlerin daha çok vergi ihtilaflarına neden olduğu,
- Uygulamada en çok gelir ve katma değer vergisinde ihtilafların yaşandığı,

- Vergi ihtilaflarının en çok ortaya çıkış nedeni, vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve mevzuatın karışık olması,
- İdarenin tek taraflı yapmış olduğu idari işlemlere karşı mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun, kanuni ihtiraz haklarını kullandıkları,
- Vergi ihtilaflarının çözümünde önce idari çözüm yollarının tercih edildiği, buradan sonuç alınamazsa yargı yoluna gidildiği,
- Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözümünde, en çok uzlaşma müessesesinin kullanıldığı,
- Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenememesinin nedeni, idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi,
- Mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları,
- Uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki de idarenin üstünlüğünün olduğu,
- Uzlaşma komisyonlarının etkin çalışmadıkları,
- Mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı aşamasında verilen kararları daha hukuki görmeleri,
- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin, mali yargı organlarının yükünü azalttığı,
- Vergi ihtilaflarını azaltmak için, vergi mevzuatının sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmesi gerektiği sonuçları elde edilmiştir.

4.2. TARTIŞMA

Ankete katılanların, %14'ü stajyer, %48'serbest muhasebeci ve %38'i ise serbest muhasebeci mali müşavirdir. Değerlendirmeler de, Gaziantep serbest muhasebeci ve mali müşavirler odasına bağlı bu meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda yapılmıştır.

Ankette elde edilen veriler incelendiğinde, yoklama memurları ve vergi denetmenlerinin yapmış oldukları denetimler daha çok vergi ihtilaflarına neden olmaktadır. Maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörlerinin yapmış oldukları denetimler ise; oldukça düşük oranda ihtilaflara neden olmaktadır. Bu verilere göre,

yoklama memurları ve vergi denetmenleri inceleme yaparken ya gereken önemi vermiyorlar yada bu elamanların yetiştirilmesinde birtakım eksiklikler vardır. Tabii ki bu değerlendirmelerimiz ankette elde edilen sonuçlara göre yapılmıştır.

Bu nedenle, vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin artması, vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasını önlediği gibi ortaya çıkmış olan uyumsuzlukların idari yolla çözümü bakımından da önemi büyüktür. Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin yükseltilmesi ise öncelikle personel temini sırasında eğitilmiş personel almakla ve mevcut personelin hizmet içi eğitimle iyi bir şekilde yetiştirilmesi ile mümkündür.

Yine elde edilen sonuçlara göre, vergisel ihtilaflar %50 oranında gelir vergisinde yaşanmaktadır. Gelir vergisi doğrudan gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alındıkları için bu mükelleflerin tepkisinin fazla olması doğaldır. Bunun yanında gelir vergisi mükelleflerinin sayılarının fazla olması da ihtilafları artıran bir başka nedendir. Fakat kurumlar vergisi ihtilaf oranı anketimizde düşük çıkmıştır. Bunun sebebi ise kurumlar vergisi mükelleflerinin vergisel işlemlerini bu konuda yetişmiş uzman kişilerin yapmasından kaynaklanabilir.

Gelir vergisinden sonra %37'i oranıyla katma değer vergisinde vergi ihtilafları görülmektedir. Bunun nedeni ise gelir vergisinde yaşanan %50'lik vergi ihtilaflarıdır. Çünkü, gelir vergisindeki bu uyumsuzluk nedenleri aynı zamanda katma değer vergisi açısından da ihtilaf oluşturmaktadır. Örneğin bir gelir vergisi mükellefi bir mal sattığında, bu malın belgesini düzenlemediği zaman hem gelir vergisi açısından hemde katma değer vergisi açısından vergi ziyana neden olarak bu iki vergide de vergi ihtilaflarına neden olacaktır.

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin deneklerin %54'ü vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasına bağlamışlardır. Gerçekten de ülkemizde en sık değişen kanunların başında vergi kanunları gelmektedir. Vergi kanunlarının çok sık değişmesi mükelleflerin bu kanunları takip etmelerini zorlaştırmaktadır. Ayrıca çıkarılan kanunların bir de karışık olması uygulamayı daha da zorlaştırmaktadır. Bu nedenler de vergi ihtilaflarını artırmaktadır. Bizce, vergisel ihtilafların azalması için vergi kanunları çok sık değiştirilmemeli ve herkes tarafından anlaşılır basit bir hale getirilmelidir.

Vergi idaresinin yapmış olduğu idari işleme karşı, deneklerin %78'i kanuni ihtiraz haklarını kullanırım, %9'u ise istenen vergi ve cezaları vadesinde öderim şeklinde cevaplamışlardır. Demek ki mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi

idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin doğruluğuna güvenmiyor ki, idarenin tek taraflı yapmış olduğu işlemlerde genellikle kanuni ihtiraz haklarını kullanarak vergi ihtilaflara neden olmaktadır. Burada asıl olan vergisel işlemlerin ihtiraz konusu olmadan normal süresi içinden sona ermesidir. Bunun içinde vergi idaresi bu ihtilafların çıkış sebeplerini irdeleyerek, bu konuda gerekli tedbirleri alarak vergi itirazlarını azaltmanın yollarını bulmalıdır.

Vergi ihtilaflarının çözümünde deneklerin %81'i önce idari aşamada çözüm arayacağını burada sonuç alamazsa yargısal aşamaya başvuracağını belirtmiştir. Bu da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari aşamadaki çözüm yollarının öncelikli olarak tercih edildiğini göstermektedir. Yani mükellefler uyuşmazlıkları önce vergi idaresi ile karşılıklı diyalog içinde çözümlenerek uyuşmazlığı kısa sürede bitirmek istemektedir. Bu sonuçlarda gösteriyor ki vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari aşamadaki çözüm yolları başarılı bir şekilde kullanılmaktadır.

Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümünde, deneklerin %73 gibi yüksek bir oranı uzlaşmayı tercih ettiğini belirtmiştir. Bu da uzlaşma müessesesinin yaygın olarak kullanıldığını göstermektedir. Bazı batı ülkelerinde vergi ihtilaflarının çözümünde uzlaşma zorunlu kılınmıştır, burada sonuç alınmazsa ancak yargı yoluna gidilir denilmiştir. Türkiye'de böyle bir zorunluluk olmamasına rağmen uzlaşma müessesesi yüksek bir oranda tercih edilmektedir.

Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenememesinin nedenlerine ise, deneklerin %48'i idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafların yargıda çözümlenmesini istemesi şeklinde cevaplamışlardır. Bu sonuçtan da anlaşılıyor ki, idare vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi asıllarına dokunmadan sadece vergi cezalarında uzlaşmak istiyor, yani vergi asıllarına dokunarak risk almak istemiyor. Bu nedenlerden dolayı da vergi ihtilaflarının bir kısmı idari aşamada çözümlenemeyerek yargıya intikal etmektedir. Bizce bu konuda idare biraz daha cesurca karar vererek bu ihtilafların yargıya gitmeden idari aşamadan çözümünü sağlamalıdır.

Anketten elde edilen önemli sonuçlardan biride, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip midirler; sorusuna deneklerin %87'si hayır sahip değildirler cevabını vermişlerdir. Bu oran oldukça yüksek bir orandır. Demek ki, mükelleflerin büyük çoğunluğu idari çözüm yolları ve bu çözüm yollarının kendilerine sağladığı avantajlar hakkında gerekli bilgiye sahip değildirler.

Bu konuda mükelleflerin özellikle idari çözüm yollarının sağlamış olduğu şu avantajları bilmeleri gerekir. İdari çözüm yollarının idare ile mükellef ilişkilerinde karşılıklı güveni artırdığını, uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla çözümleneceğini, uyuşmazlığın sona erdirilmesi için mükellefin mutlaka ödeme yapması gerekmediğini, idarenin vergilendirme işleminde açık bir şekilde hata bulması halinde hatanın düzeltilmesi yoluyla , alınmak istenen vergi ve cezanın tamamen kaldırılarak uyuşmazlığın sona ereceğini ve yargı yoluna gidince bu yolun uzun ve masraflı bir yol olduğunu v.b.

Mükellefleri bilinçlendirmek için ne yapılmalıdır, sorusuna ise deneklerin %49'u meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bilgilendirmelidirler şeklinde cevap vermişlerdir. Burada da meslek odalarına büyük görevler düşmektedir, zaman zaman kendi üyelerini bu konularda bilgilendirmek için seminerler düzenlemelidirler.

Ayrıca bu bağlamda mükellefleri bilinçlendirmek için bizce, kitle iletişim araçları, vergi dairesine asılacak ilanlar ve mükelleflere posta yoluyla gönderilecek belgeler etkili olacaktır. Şu anda uygulamada vergi dairelerinin mükellef ve ceza muhatabına göndermiş olduğu matbu vergi ve ceza ihbarnamelerinde mükellef ve ceza muhatabının bazı haklarını içeren bilgiler yer almaktadır. Ancak bize göre bu bilgiler oldukça yetersiz olup, sadece mükellefin veya ceza muhatabının hangi çözüm yollarına başvuracaklarının isimleri belirtilmiş bu çözüm yollarının mükelleflere ne gibi avantajlar sağladıkları konularında ayrıntılı bilgiler verilmemiştir. Bu konuda daha açıklayıcı ve uyarıcı bilgiler içeren matbu evraklar kullanılmalı ve özellikle bu evraklar vergi ve ceza ihbarnamelerinde ayrı olarak basılmalıdır.

Uzlaşma komisyonuna hiç katıldınız mı, sorusuna deneklerin %62'si evet, katıldım şeklinde cevap vermişlerdir. Bu uzlaşma komisyonuna katılan deneklerin %84'ü ise uzlaşma komisyonlarındaki idare ile mükellefler arasındaki ilişkiden, idarenin üstünlüğü olduğunu belirtmişlerdir. Bu sonuçlarda gösteriyor ki uzlaşma komisyonlarında hala idarenin bir üstünlüğü olduğudur. Bizce idari çözüm yollarının başarılı bir şekilde uygulanması için taraflar komisyona eşit bir konumda katılmalıdırlar. Yani uzlaşma görüşmelerinde mükellef ve ceza muhatabının genel durumu, bilgi seviyeleri, ödeme güçleri ve mazeretleri göz önünde bulundurulmalı ve vatandaş olarak kendilerine eşit muamele yapılmalıdır.

Zaten bundan dolayıda ankete katılan deneklerin %75'i uzlaşma komisyonlarının etkin çalışmadığını belirtmişlerdir. Bunu nedeni ise sorulduğunda, deneklerin, %44'ü yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi idaresinin vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları şeklinde, %49'u ise uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememeleri şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlardan da anlaşılıyor ki, uzlaşma komisyonlarının daha etkin çalışmaları için; öncelikle vergi idaresi sadece vergi cezalarında değil vergi aslında da uzlaşmaya gitmesi gerekir. Zaten bu konuda yasal bir engelde yoktur. Çünkü vergi mevzuatımız 4369 sayılı yasa ile vergi aslını da uzlaşma kapsamına almıştır. Ayrıca uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde daha cesurca değişikliğe gitmelidirler. Bu konuda yargı organlarında görev alan kişiler denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanakları, vergi idaresine göre daha fazla değiştirmektedirler.

Bunların yanlarında uzlaşma komisyonlarının daha etkin çalışmaları için, uzlaşma komisyonlarının yetkileri vergi aslının ve vergi cezalarının çeşitlerine göre artırılmalıdır.

Ayrıca uzlaşma komisyonlarının etkili bir şekilde çalışmaları için bu komisyon üyelerinin bilgi bakımından daha ehliyetli ve idareye karşı az bağımlı kişiler arasından seçilmelidirler. Aynı zamanda, uzlaşma komisyonlarının başkan ve üyelerinin görev yetki ve sorumluluklarını artıracak, onlara moral ve cesaret verecek temel bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu sayede uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler daha hızlı ve cesurca karar alabileceklerdir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, kanuni bir engel bulunmamasına rağmen uzlaşma komisyonları genellikle vergi asıllarında uzlaşmaya pek yanaşmamaktadırlar. Uzlaşma müessesesinin cazip hale getirilmesi için vergi aslında da uzlaşma yoluna gidilmelidir. Komisyonlarda görev alan kişiler en üst düzeyde inceleme yapan vergi inceleme elemanlarının bilgi ve mesleki tecrübelerine sahip olmaları gerekir.

Vergi uyuşmazlıkların çözümünde verilen kararlardan hangisini, hukuki açıdan daha doğru buluyorsunuz, sorusuna deneklerin %68'i yargı aşamasında verilen kararların daha hukuki olduğunu belirtmişlerdir. Bu sonuçta gösteriyor ki mükellefler yargı aşamasında verilen kararları daha objektif buluyorlar. İdari aşamada verilen kararlarda bazen kamunun üstünlüğü ön plana çıkabiliyor veya vergi

idaresinde görev alan kişiler büyük bir çoğunlukla maliyeci zihniyetiyle hazineyi daha çok düşünebiliyorlar. Burada idareye düşen görev vermiş olduğu kararların mükellefler nezdinde hukuki güvenilirliğini artırmanın yollarını bulmaktır..

Yapılan ankette elde edilen önemli sonuçlardan biriside, sizce, idari aşamada çözümlenemeyip yargıya intikal eden ihtilafların, ne kadarı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır. Sorusuna deneklerin %82'si ihtilafların %50 ve daha fazlası şeklinde cevap vermişlerdir. %18'i ise %50 ve daha az şeklinde cevap vermiştir. Bu verilen sonuçlarda gösteriyor ki yargıya giden ihtilafların büyük bir çoğunluğu mükellefler lehine sonuçlanmaktadır. Uygulamada da durum zaten pek farklı değildir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmışmıdır, sorusuna deneklerin %79'u evet azaltmıştır, şeklinde cevap vermiştir. Bu oranın yüksek olması vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının getiriliş mantığına da uygundur. Zaten idari aşamada çözüm yollarına yer verilmesinin nedenlerinden biride mali yargı organlarının yükünü azaltmak istenmesidir. Anketimizde elde edilen sonuç ta bu amaca ulaşıldığını göstermektedir.

Vergi ihtilaflarını azaltmak için ne yapılmalıdır sorusuna deneklerin %75'i vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir şeklinde cevaplanmıştır. Gerçekten de, vergi ihtilaflarının azaltılması için mevcut vergi sistemimiz, basit ve herkes tarafından kolayca anlaşılabilir bir hale getirilmelidir. Çünkü vergi kanunlarını uygulayan kesimlerden birisi mükelleflerdir. Ülkemizdeki mükellef profiline baktığımızda genelde eğitim düzeyi çok da yüksek değildir, özellikle vergi kanunları yapılırken bu mükellef kitlesi göz önünde bulundurulmalı ve vergi kanunlarımız anlaşılır bir şekilde hazırlanmalıdır.

Kısacası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yolların önemi büyüktür. Ancak yapılan ankette de anlaşılıyor ki, mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları, bu yolların kullanılması önündeki en önemli engellerdendir. Bu konuda vergi idaresi idari çözüm yollarının etkinliğini tespit edecek araştırma birimleri oluşturması ve elde edilecek bilgilerin istatistiki verilere dökülerek bu veriler doğrultusunda ileriye yönelik analizler yapılması gerekmektedir..

Ancak ne yazık ki vergi idareleri tarafından şu ana kadar böyle bir veri tabanı oluşturulacak çalışmalar yapılmamıştır. Gaziantep Defterdarlığına bizzat yazılı dilekçe ile başvurduğumuzda, bize böyle bir çalışmalarının henüz olmadığını ve

bundan dolayıda idari çözüm yollarının istatistiki verilerinin tarafımıza verilemeyeceğini yazılı olarak beyanda bulundular.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının başarılı bir şekilde uygulanması için vergi idareleri hızlı bir şekilde otomasyona geçerek, elde edilecek veriler doğrultusunda ileriye yönelik projeler geliştirmesi gerekir.

Ayrıca vergi mevzuatının zaten yeterince bilinmediği ülkemizde, mevzuat değişikliklerinin, ilgililerin bile takip etmekte zorlandıkları sıklıkta değişmesinin, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında büyük etken olduğu anketimiz tarafından da doğrulanmıştır. Sık değişen vergilendirme kurallarına bağlı olarak ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların idari yolla çözümü de değişikliklerden olumsuz etkilenmiştir. Vergi mevzuatımızda istikrar sağlandığında vergisel ihtilafların ortaya çıkması engellendiği gibi, idari çözüm yolları da etkili olarak uygulama alanı bulacaktır.

Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yollarının Gaziantep ilindeki muhasebecilerle değerlendirilmesi anketinde elde edilen sonuçlara yönelik çözüm önerilerimiz ise şunlardır:

- Vergi denetimleri daha çok maliye müfettişleri ve gelirler kontrollerince yapılmalıdır.
- Vergi ihtilafların azaltılması için mevcut vergi sistemimiz, basit ve herkes tarafından kolayca anlaşılır bir hale getirilmelidir.
- Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyi yükseltilmelidir.
- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının başarılı bir şekilde uygulanması için vergi idareleri hızlı bir şekilde otomasyona geçerek, elde edilecek veriler doğrultusunda ileriye yönelik projeler geliştirmesi gerekir.
- Uzlaşma komisyonlarının daha etkin çalışmaları için, öncelikle vergi idaresi sadece vergi cezalarında değil vergi asıllarında da uzlaşmaya gitmesi gerekir.
- İdari çözüm yollarının etkinliği, idarece araştırılmalıdır.
- Uzlaşma komisyonlarına mükellefler ile idare eşit konumda katılmalıdırlar.
- Uzlaşma komisyonları daha etkin bir hale getirilmelidirler.
- Mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında bilgilendirilmelidirler.
- Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözülebilmesi için, idarenin gerektiğinde risk almaktan kaçınmaması gerekir.

- Vergi idaresi yapmış olduğu idari işlemlerde maliyeci zihniyetiyle değil, daha tarafsız olması gerekmektedir.
- Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler en üst düzeyde inceleme yapan elamanlarının bilgi ve mesleki tecrübelerine sahip olmalıdırlar.
- Bağımsız uzlaşma komisyonları kurulmalıdır.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesiyle mükellefler arasında vergilendirme işlemlerinden ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergi uyuşmazlıkları; vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşaması ile ilgili olabileceği gibi, kesilen cezalar konusunda da ortaya çıkabilir.

Diğer taraftan, vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmeleri, vergi kanunlarını dar çerçevede ve idare lehine yorumlamaları, buna karşılık vergi mükelleflerinin de paranın çekiciliğine aldanarak, daha az ve hiç vergi vermemeleri vergi uyuşmazlıklarını artırmaktadır.

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

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

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarını çözümlleyen, idari çözüm yolları ise; uzlaşma, cezada indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi ve pişmanlık müesseseleridir

Uzlaşma, mükellefler ile vergi idaresi arasında meydana gelen bazı vergisel uyuşmazlıkların, yargı yoluna gitmeden karşılıklı görüşme yoluyla çözümlenmesidir. Bu nedenle, uzlaşma vergi borcu ile birlikte, bu borca bağlı olarak kesilen cezayı da kısmen yada tamamen ortadan kaldıran bir yoldur.

Cezada indirim, mükellef veya vergi sorumluları kendi aleyhlerine yapılan resen, ikmalen ve idarece tarhiyatlar sonucu tebliğ edilen, vergi ziyaı ve usulsüzlük

cezaları için tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak haklarında cezada indirim müessesesinin uygulanmasını isteyebilir.

Pişmanlık ve Islah, beyana dayanan verilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, vergi ziyayı suçları için öngörülen cezalar kesilmez.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi idareleri tarafından mükellefler aleyhine resen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlar sonucu haksız yere bir vergi ve ceza istenmesi durumunda mükellefler haksız yere istenen bu vergi ve cezaların düzeltilmesi için kanunda belirtilen süreler içerisinde ilgili vergi dairelerine başvurabilir.

Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yolları bu araştırmada iki açıdan ele alınmıştır. Birinci kısım teori, ikinci kısım ise uygulamaya yöneliktir. Uygulama kısmında ise, vergisel ihtilafların idari aşamada ki çözüm yolları, Gaziantep ilindeki muhasebecilerle yapılan bir anket çalışmasıyla değerlendirilmiştir.

Bu bağlamda, vergi ihtilaflarının ortaya çıkış nedenleri, bu ihtilafların çözümünde kullanılan çözüm yolları, bu çözüm yollarının etkinliği ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenememe nedenleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yapılan anket çalışmasında, vergi ihtilafların daha çok vergi kontrol memurları ve vergi denetmenlerinin yapmış oldukları denetimlerden kaynaklandıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca en çok vergi ihtilaflarının ise gelir vergisinde yaşandığı tespit edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış sebebi ise, vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasına bağlanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ise, mükelleflerin büyük bir çoğunluğu önce idari aşamada çözüm aradıklarını burada çözüm bulamazlarsa yargıya gittiklerini belirtmişlerdir.

İdari çözüm yollarında ise en çok uzlaşmanın talep edildiği belirtilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenememesi ise, idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı çözüme pek yanaşmayıp olayın çözümünü yargıya atmasına bağlanmıştır.

Ayrıca mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun idari çözüm yollarının kendilerine sağladıkları avantajlardan haberdar olmadıkları ortaya çıkmıştır.

Uzlaşma komisyonlarında hale idarenin üstün olduğu belirtilmiştir. Yine uzlaşma komisyonlarının etkin çalışmadıkları ortaya çıkmıştır.

Ayrıca, mükellefler yargı aşamasında verilen kararları, idari aşamada verilen kararlara göre daha hukuki buluyorlar yine mükelleflere göre vergi uyumsuzluklarını azaltmak için, vergi mevzuatı sadeleştirilerek herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir.

Kısacası, vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yollarının Gaziantep ilindeki muhasebecilerle değerlendirilmesi anketinde şu sonuçlar elde edilmiştir:

- Ankete katılan deneklerin %86'sı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden oluştuğu,
- Yoklama memurları ve vergi denetmenlerince yapılan denetimlerin daha çok vergi ihtilaflarına neden olduğu,
- Uygulamada en çok gelir ve katma değer vergisinde ihtilafların yaşandığı,
- Vergi ihtilaflarının en çok ortaya çıkış nedeni, vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve mevzuatın karışık olması,
- İdarenin tek taraflı yapmış olduğu idari işlemlere karşı mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun, kanuni ihtiraz haklarını kullandıkları,
- Vergi ihtilaflarının çözümünde önce idari çözüm yollarının tercih edildiği, buradan sonuç alınamazsa yargı yoluna gidildiği,
- Vergi ihtilaflarının idari aşamada ki çözümünde, en çok uzlaşma müessesesinin kullanıldığı,
- Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenememesinin nedeni, idarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi,
- Mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları,
- Uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki de, idarenin üstünlüğünün olduğu,
- Uzlaşma komisyonlarının etkin çalışmadıkları,
- Mükelleflerin, vergi uyumsuzluklarının çözümünde yargı aşamasında verilen kararları daha hukuki görmeleri,
- Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesinin, mali yargı organlarının yükünü azalttığı,

- Vergi ihtilaflarını azaltmak için, vergi mevzuatının sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmesi gerektiği sonuçları elde edilmiştir.

Vergi ihtilaflarının idari aşamadaki çözüm yollarının Gaziantep ilindeki muhasebecilerle değerlendirilmesi anketinde yukarıda belirtilen sonuçlar elde edilmiştir. Bu sonuçların tespit edilmesi kadar çözümleri de önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi uyumsuzluklarının çözümüne yönelik çözüm önerilerimiz ise şunlardır:

- Vergi denetimleri daha çok maliye müfettişleri ve gelirler kontrollerince yapılmalıdır.
- Vergi ihtilafların azaltılması için mevcut vergi sistemimiz, basit ve herkes tarafından kolayca anlaşılır bir hale getirilmelidir.
- Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyi yükseltilmelidir.
- Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yollarının başarılı bir şekilde uygulanması için vergi idareleri hızlı bir şekilde otomasyona geçerek, elde edilecek veriler doğrultusunda ileriye yönelik projeler geliştirmesi gerekir.
- Uzlaşma komisyonlarının daha etkin çalışmaları için, öncelikle vergi idaresi sadece vergi cezalarında değil vergi asıllarında da uzlaşmaya gitmesi gerekir.
- İdari çözüm yollarının etkinliği, idarece araştırılmalıdır.
- Uzlaşma komisyonlarına mükellefler ile idare eşit konumda katılmalıdırlar.
- Uzlaşma komisyonları daha etkin bir hale getirilmelidirler.
- Mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında bilgilendirilmelidirler.
- Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözülebilmesi için, idarenin gerektiğinde risk almaktan kaçınmaması gerekir.
- Vergi idaresi yapmış olduğu idari işlemlerde maliyeci zihniyetiyle değil, daha tarafsız olması gerekmektedir.
- Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler en üst düzeyde inceleme yapan elamanlarının bilgi ve mesleki tecrübelerine sahip olmalıdırlar.
- Bağımsız uzlaşma komisyonları kurulmalıdır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2003). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. 4.Baskı, Gazi Kitap Evi, Ankara, s.68.
- Akköy, İ. (1981). Uzlaşma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 3:5-8.
- Aksoy, Ş. (1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 4.Baskı, Filiz Kitap Evi, ss.80-238.
- Arıca, M.N. (1999). Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beyannamelerde Matrah Bulunmaması Veya Zarar Gösterilmesi Halinde Müessesenin Uygulanması Mümkün Olacak mıdır? *Vergi Sorunları Dergisi*, 127:7-8.
- Arslan, M. (2000). *Vergi Hukuku*. 2.Baskı, Alfa Aktüel Kitap Evleri, Malatya, ss.80-238.
- Atar, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. 4.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, ss.151-172.
- Aykın, H.(1999). 4444 Sayılı Uzlaşma Müessesesi. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 303:79-81.
- Bayraklı, H.H. (1998). *Vergi Yargılama Hukuku*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, Afyon, ss.4-20.
- Beşe, T. (1998). Uzlaşmada Yapılan Değişiklikler ve Komisyonların Yetkileri. *Yaklaşım Dergisi*, 6(72):110-114.
- Bilici, N. (2003). *Vergi Hukuku*. Yaklaşım Yayınları, Ankara, ss.100-145.
- Candan, T. (1992). Uzlaşma XXXIII. *Maliye Postası*, 293:46-47.
- Çavuş, A. (2000). Vergi Usul Kanununun da Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi. *Yaklaşım Dergisi*, 8(93):180-185.
- Değirmenci, İ. (1989). *Cezada İndirimden Yararlanabilmek İçin Neler Yapmak Gerekliyor?* Ekonomik Bülten, 4:9.
- Dorukkaya, Ş. ve Aykutlu, F. (1999). Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler. *Yaklaşım Dergisi Ücretsiz Eki*, 7(81):15-18.

- Ela, H. ve Kelecioğlu, A. (2000). Vergi Cezaları ve Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, 1:67.
- <http://www.alomaliye.com/uzlaşma-vergi-iadesi.htm>. (12.12.2004)
- <http://www.gelirler.gov.tr/gelirler2.nsf/faalrap2003>. (10.12.2004)
- <http://www.uzlaşma-vergi-portali-com.htm>. (10.11.2003)
- [http://www.İzmir.deftardarligi.gov.tr\(ozelgeler\)](http://www.İzmir.deftardarligi.gov.tr(ozelgeler)) (25.12.2004)
- <http://www.maliye.gov.tr/apk/basbakanlik/khktesk.Pdf>. (5.4.2005)
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul, s.265.
- Karakoç, Y. (1995). *Vergi Yargılaması Hukuku*. İstanbul, s.5.
- Karakoç, Y. (2001). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. İzmir, s.72.
- Kızılot, Ş. (1992-1996). *Mali Yargı Ders Notları*. Gazi Üniversitesi Maliye Bölümü
- Kızılot, Ş. (1999). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayınları, Ankara, ss.35-365.
- Kocahanoğlu, O.S. (1982). *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*. İstanbul, s.17.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (1998). *Bir Reformun Anatomisi*. Ankara, ss.15-145.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2002). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul, ss.999-1029.
- Oktar, S.A. (2001). Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme. *Yaklaşım Dergisi*, 9(107):50-52.
- Öncel, M. ve Çağan, N. (2001) *Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. 11.Baskı, Ankara, s.32.
- Öncel, M.; Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1998) *Vergi Hukuku Cilt 1*. Turhan Kitap Evi, Ankara, s.208.
- Orhun, O.N. (1989). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme faizi. *Vergi Dünyası* 98:28-30.
- Özbalcı, Y. (2001). *Vergi Davaları*. Oluş Yayıncılık. Ankara, ss.35-500.
- Özbalcı, Y. (2003). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve açıklamaları*. Oluş Yayıncılık Ankara, ss.5-200.
- Özyer, M.A. (2003). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 2. Baskı, Maliye Hasap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, ss.180-849.
- Pehlivan, O. (2001). *Kamu Maliyesi*. Derya Kitap Evi, Trabzon, ss.51-152.

- Pehlivan, O. (2003). *Vergi Hukuku Genel İlkeleri*. Derya Kitap Evi, Trabzon, ss.120-143.
- Seviğ, V. (2002). Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazı Kayıt Konulması. *Yaklaşım Dergisi*, 10(120):39-43.
- Seviğ, V. (2003). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. *Dünya*, 07.11.2003
- Sonkur, G. (1999). *Vergi Uyuşmazlığının Çözümünde İdarenin Etkinliği(Türkiye Örneği)*. Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, ss.3-90.
- Sönmez, E. ve Ayaz, G. (1999). *Vergi Yargısı*. Oluş Yayıncılık, Ankara, s.151.
- Taş, M. (1997). *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Yargısal Çözüm Yolları*. Bursa, s.47.
- Taş, M. (2003). *Vergi Hukuku (Genel Esasları)*. Ekin Kitap Evi, Bursa, ss.11-122.
- Taş, M. (2003). *Vergi Yargısı*. Ekin Kitap Evi. Bursa, ss.7-82.
- Tosuner, M. ve Özcan, Ü. (1989). *Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü*. Akli Selim Matbaası. İzmir, s.4.
- Ufuk, M.T. (2001). Vergi Hukukunda Pişmanlık Müessesesinin Mahiyeti Yararlanma Şartları ve Sonuçları. *Yaklaşım Dergisi*, 9(106):102-104.
- Ufuk, T. (2001). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları. *Yaklaşım Dergisi*, 9(104):106-111.
- Ürel, G. (2001). Pişmanlık ve Islah. *Yaklaşım Dergisi*, 9(98):190-200.
- Yılmaz, M. (2001). *Bir Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi Olarak Uzlaşma Kurumunun Kütahya Uygulaması Örneğinde incelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, ss.1-80.
- Yorulmaz, Y. (2000). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları*. Basılmış yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, ss.3-88.

Vergi Usul Kanunu

İdari Yargılama Usul Kanunu

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

Gelir Vergisi Kanunu

Danıştay Kanunu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.05.2003 Tarihli 25121A Sayılı Resmi Gazete Yayımlanmıştır

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Tebliği, 16.02.1987 tarihli ve 19374 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

290 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 21.12.2000 Tarihli 24267 Nolu Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

169 Seri Nolu Vergi usul kanunu Genel Tebliği, 31.12.1985 Tarihli 18975 Nolu Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

430 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği, 15.10.2004. Tarihli 25347 Nolu Resmi Gazetede Yayımlanmıştır

238 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 02.03.1995 Tarihli 22218 Nolu Resmi Gazetede Yayımlanmıştır

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

280 Sıra Nolu Vergi usul kanunu Genel Tebliği, 7 Aralık 1999 Tarih ve 23899 sayılı Resmi Gazete de Yayımlanmıştır.

EKLER

EK A. ANKET FORMU

EK A.1. VERGİSEL İHTİLAFLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARININ GAZİANTEP İLİNDEKİ MUHASEBECİLERLE DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ

Vergi; kamu hizmetlerinin karşılığı olarak, devletin egemenlik gücünü kullanarak zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Bu bağlamda devlet daha çok kamu hizmeti sunabilmek için daha fazla vergi toplamak, mükellefler ise kullanılabilir gelirlerinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Çatışan bu iki çıkar, zaman zaman vergi ihtilaflarına neden olmaktadır. Vergi hukukumuzda vergisel ihtilaflar, idari ve yargı aşaması olmak üzere iki ayrı yolda çözümlenmektedir. Bizim bu anketteki amacımız, Gaziantep ilindeki vergisel uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözüm yollarını değerlendirmektir. Bu bağlamda, Gaziantep'teki Muhasebecilerle yapılacak bu araştırma ile elde edilecek bilgiler **kesinlikle gizli tutulacak** ve sadece bu çalışmamız için kullanılacaktır.

Göstermiş olduğunuz ilgiye şimdiden teşekkür ederiz.

Y. Doç. Dr. Mehmet CİVAN
Öğr.Gör.İsmail KUTLAR

S.1: 3568 sayılı yasaya göre aşağıdaki ünvanlardan hangisine sahipsiniz?

- a)Stajyer
- b)Serbest Muhasebeci
- c)Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

S.2: Sizce, aşağıda belirtilen denetim türlerinden hangisi daha çok vergi ihtilaflarına neden olmaktadır?

- a)Yoklama memurlarınca yapılan denetimler
- b)Vergi denetmenlerince yapılan denetimler
- c)Gelirler kontrolörlerince yapılan denetimler
- d)Maliye müfettişlerince yapılan denetimler.

S.3:Uygulamada en çok hangi vergi türlerinde ihtilaflar yaşanmaktadır?

- a)Gelir vergisi
- b)Kurumlar vergisi
- c)Katma değer vergisi
- e)Diğer.....

S.4:Sizce, vergisel ihtilafların ortaya çıkış sebebi aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından,
- b)Mükelleflerin eksik beyanlarından,
- c)Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından,
- d)Mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin düşük olmasından,
- e)Diğer.....

S.5: Yapılan bir inceleme sonrasında mükellefleriniz aleyhine bir tarhiyat ve bu tarhiyata bağlı olarak da bir vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilirse bu idari işleme karşı ne yaparsınız?

- a)İstenen vergi ve cezaları vadesinde öderim.
- b)Kanuni ihtiraz haklarımı kullanırım.

- c)İstlenen vergi ve cezaları ödemem, yani hiçbir işlem yapmam,
d)Önce istenen vergi aslını öder, daha sonrada vergi aslı ve cezası için ihtiraz ederim,
e)Diğer.....

S.6:Vergi idaresiyle aranızda bir vergisel ihtilaf oluştuğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisini tercih edersiniz?

- a)İdari aşamadaki çözüm yolları,
b)Yargısal aşamadaki çözüm yolları,
c)Önce idari aşamadaki çözüm yollarına; bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım.
d)Hiçbir işlem yapmam.

S.7:Vergisel ihtilafların çözümünde kullanılan, aşağıdaki idari çözüm yollarından hangisini daha çok tercih ediyorsunuz?

- a)Uzlaşma
b)Cezada indirim
c>Pişmanlık ve ıslah
d)Vergi hatalarını düzeltme

S.8: Şu ana kadar idari aşamada çözüm isteyipte, çözümleyemediğiniz vergisel ihtilaflar odlumu?

- a)Evet, oldu.
b)Hayır, olmadı.(10.sorudan devam ediniz)

S.9:Cevabınız evetse, vergisel ihtilafların idari aşamada çözümlenememesinin nedenleri sizce aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Mükelleflerin idari aşamada sonuç alamazsam, yargı yoluna başvururum düşüncesinden dolayı fazla taviz vermemesi,
b)İdarenin risk almaktan kaçınmasından dolayı, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesi,
c)İdarenin maliyeci zihniyetle hareket ederek, alacağından taviz vermemesi,
d)İdari çözüm yollarının önceden kanunlarla belirlenerek, bu konuda idareye fazla taktir yetkisinin bırakılmamış olması,
e)diğer.....

S.10:Ülkemizde mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahipmidirler?

- a)Evet, sahiptirler(12.sorudan devam ediniz)
b)Hayır, sahip değildirler.

S.11:Cevabınız hayırsa, bu durumda mükellefleri bilinçlendirmek için ne yapılmalıdır?

- a)Bu konuda kitle iletişim araçları kullanılmalıdır.
b)Mükelleflere yapılan tebligatların arka sayfalarında bu konular açıklanmalıdır.
c)Vergi idaresi tarafından zaman zaman mükellefler bu konularda seminerler verilmelidir.
d)Meslek odaları bu konularda kendi üyelerini bu konularda bilgilendirmelidirler.
e)Diğer.....

S.12:Uzlaşma komisyonuna hiç katıldınız mı?

- a)Evet, katıldım.
b)Hayır, katılmadım(14.sorudan devam ediniz)

S.13:Cevabınız evetse, uzlaşma komisyonlarında mükellefler ile idare arasındaki ilişki nasıldır?

- a)İdarenin üstünlüğü vardır.
b)Mükelleflerin üstünlüğü vardır.
c)tarafklar eşit konumdadır.
d)Tarafların birbirini ikna kabiliyetlerine göre değişmektedir.

S.14: Sizce, ülkemizdeki uzlaşma komisyonları etkin bir şekilde çalışıyor mu?

- a)Evet, çalışıyor(16.sorudan devam ediniz)
b)Hayır, çalışmıyor.

S.15:Cevabınız hayırsa, bunun nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Uzlaşma komisyonlarının haftanın bir iki günü toplanması,
b)Yasal bir engel olmamasına rağmen, vergi aslında uzlaşmaya yanaşmamaları,
c)Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişilerin sürekli olarak atanmamaları
d)Uzlaşma komisyonlarında görev alan kişiler, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememeleri.
e)Diğer.....

S.16: Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde verilen kararlardan hangisini, hukuki açıdan daha doğru buluyorsunuz?

- a)İdari aşamadan verilen kararları
b)Yargı aşamasında verilen kararları

S.17: Sizce, idari aşamada çözümlenemeyip yargıya intikal eden ihtilafların, ne kadarı mükellefler lehine sonuçlanmaktadır?

- a)%80 ve daha fazlası
b)%60 ve %80 arası
c)%50 ve %60 arası
d)%40 ve %50 arası
e)%40 ve daha aşağısı

S.18: Sizce vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü, mali yargı organlarının yükünü azaltmış mıdır?

- a)Evet, azaltmıştır(20.sorudan devam ediniz)
b)Hayır, azaltmamıştır.

S.19.Cevabınız hayırsa, bunun nedeni aşağıdakilerden hangisidir?

- a)Mükelleflerin vergi idaresine fazla güvenmemesi,
b)Mükelleflerin mali yargı organlarına daha çok güvenmeleri,
c)Mükelleflerin idari çözüm yollarını fazla avantajlı bulmamaları,
d)Mükelleflerin böyle bir uygulamadan haberlerinin olmamaları,
e)Diğer.....

S.20:Sizce ÷lkemizde vergi ihtilaflarını azaltmak için ne yapılmalıdır?

- a)Vergi mevzuatımız sadeleştirilerek, herkes tarafından daha kolay anlaşılır bir hale getirilmelidir
- b)Vergi denetim elemanları etkin bir şekilde yetiştirilmelidir.
- c)Mükellefler vergi konusunda daha bilinçli hale getirilmelidirler.
- d)Mükelleflerle idare arasındaki ihtilafları karara bağlayacak ayrı bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır.
- e)Diğer.....

Anket Bitmiştir, Teşekkür ederiz.

EK B. DİLEKÇE ÖRNEKLERİ

EK B.1. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞI'NA

.....

UZLAŞMA İSTEMİNDE

BULUNAN : (ADI, SOYADI VE ADRESİ)
VEKİLİ(VARSA) : (AVUKAT OLMASI ŞART DEĞİLDİR
 NOTERDEN ALINAN VEKALETNAME
 YETERLİDİR)
KARŞI TARAF :VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

.....

UZLAŞMA KONUSU

VERGİ VE CEZANIN TÜRÜ :

MİKTAR .

TÜRÜ :

DÖNEMİ :

TEBLİĞ EDİLEN**İHBARNAMELERİN**

TÜRÜ :

MİKTARI :

NUMARASI :

TEBLİĞ TARİHİ :

MÜKELLEF HESAP NO :

UZLAŞMA İSTEMİNİN KONUSU : (Uzlaşma isteminin konusunun nelerden ibaret olduğu belirtilir.)

UZLAŞMA İSTEMİNİN

YASAL DAYANAĞI : (Salınan vergi ile cezanın VUK'un bazı maddelerini değiştiren, 4369 sayılı Kan. 18. maddesiyle değişen 'Ek madde 1'de sayılan hususlardan olduğu belirtilir.)

SONUÇ : (Belirlenecek uzlaşma gün ve saatinin Bildirilmesi talep edilir.)

TARİH

İMZA

Kaynak : (Kızılot, 1999: 256)

EK B.2. CEZALARDA İNDİRİM DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....**VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE**

.....

Dairenizin.....sicil numarasında kayıtlı mükellefim. Aşağıda tarih ve numaraları yazılı vergi ve ceza ihbarnamelerini...../.../.....tarihinde tebellüğ ettim.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre gerekli işlemin yapılmasını arz ederim.

ADRES :

.....

.....

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

Saygılarımla,

Adı – Soyadı

İMZA

Vergi ve Cezanın Nevi :

İhbarnamelerin Tarih ve Nosu :

Kaynak : (Kızılot, 1999: 150)

EK B.3. TEMİNATLI CEZALARDA İNDİRİM DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....**VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE**

.....

Dairenizin.....sicil numarasında kayıtlı mükellefim. Aşağıda tarih ve numaraları yazılı vergi ve ceza ihbarnamelerini...../.../.....tarihinde tebellüğ ettim.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da belirtilen nevi'denteminat göstererek, vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde vergi aslını ve kalan cezayı ödeyeceğim.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre gerekli işlemin yapılmasını arz ederim.

ADRES :

.....

.....

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

Saygılarımla,

Adı – Soyadı

İMZA

Vergi ve Cezanın Nevi :

İhbarnamelerin Tarih ve Nosu :

Gösterilen Teminat :

Kaynak : (Kızılot, 1999: 151)

EK B.4. DÜZELTME DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....**VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE**

.....

DÜZELTME İSTEMİNDE BULUNAN

Adı, Soyadı ve Adresi :

DÜZELTME İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN

NEV'İ :

YILI :

MİKTARI :

TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMELERİN

TARİHİ :...../...../.....

NUMARASI :.....

TEBLİĞ TARİHİ :...../...../.....

MÜKELLEF HESAP NUMARASI :.....

DÜZELTME KONUSU OLAY : (Düzeltilme konusu olay kısaca açıklanır.)

DÜZELTME İSTEMİNİN YASAL DAYANAĞI : (Düzeltilme isteminin dayandığı ilgili yasa maddeleri ve hukuki delillerde bahsedilir.)

SONUÇ : (Yukarıda belirtilen hususlar sonucu, yapılan hatalı işlemin düzeltilmesi talep edilir.)

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

Adı-Soyadı

İmza

EK B.5. ŞİKAYET YOLU İLE İLGİLİ MÜRACATA İLİŞKİN DÜZELTME DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

**MALİYE BAKANLIĞI'NA
ANKARA**

ŞİKAYET YOLU İLE

MÜRACAAT EDEN : (Soyadı, Adı ve Adresi)

KARŞI TARAF :.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

ŞİKAYET İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN

TÜRÜ :

YILI :

MİKTARI :

ŞİKAYET KONUSU İHBARNAMELERİN

TARİHİ :

NUMARASI :

TEBLİĞ TARİHİ :...../...../...

MÜKELLEF HESAP NOSU :

ŞİKAYET KONUSU OLAY : (Şikayet yolu ile müracaata esas olan düzeltme konusu olay kısaca açıklanır ve vergi dairesince verilen olumsuz yanıtın ya da düzeltme başvurusunun 60 günlük süre içinde yanıtlanmıyışından söz edilir.)

ŞİKAYETİN HUKUKİ MESNET VE DELİLLERİ : (Şikayet yolu ile müracaata konu olan düzeltme isteminin, dayandığı ilgili yasa maddeleri ve hukuki delillerden bahsedilir.)

SONUÇ : (Yukarıda belirtilen hususlar sonucu vergi dairesince yapılan işlemin iptali ve düzeltme talebinin yerine getirilmesi talep edilir.)

TARİH

İMZA

EKLER :

1-Vergi-ceza ihbarnamesi

2-Vergi dairesine verilen düzeltme dilekçesinin fotokopisi ve ekleri

3-Vergi dairesinin olumsuz yanıtı

Kaynak : (Kızılot, 1999: 125)

EK B.5. PİŞMANLIK VE ISLAH DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ

.....**VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

.....

Dairenizin.....hesap numarasında kayıtlı vergi mükellefiyim
.....dönemine ilişkin.....beyannamesini, yasal
süresi içinde dairenize vermemiş bulunuyorum. İlişikte sunulan beyannamenin, 213
Sayılı Vergi Kanunu'nun 371. maddesine göre kabulünü arz ederim.

ADRES:

.....

.....

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

Saygılarımla

Adı-soyadı

İMZA

EK: 1 Adet.....Vergisi Beyannamesi

Kaynak : (Kızılot, 1999:222)

ÖZGEÇMİŞ

20.04.1971 tarihinde Kilis'in Üçpınar köyünde doğdu. İlk öğrenimimi bu köyde, orta öğrenimimi Hatay / Dörtyol Merkez Ortaokulunda ve lise öğrenimimi Dörtyol Lisesi'nde tamamladı. 1992 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümünü kazandı. 1996 yılında lisans öğrenimimi tamamlayarak mezun oldu. 1997 yılında Gaziantep Üniversitesi Kilis Meslek Yüksekokulu muhasebe bölümünde Öğretim Görevlisi olarak göreve başladı. Eylül 2002'de Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans programına başladı. Evli ve bir çocuk babasıdır.

VITAE

He was born on 20 April 1971 in Üçpınar villege of Kilis city. He graduated primary school in Üçpınar village and secondary and high school in Dörtyol / Hatay. He won Finance depertmant at the Economic and Administrative Science faculty of Gazi University. He graduated that department in 1996. He has been working in the Finance department of Kilis vocational school in higher education. He started to his MBA studies at the sociel science institue of University of Gaziantep in September 2002. He is married and he has a duaghter.