

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
DOKTORA TEZİ**

**VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLU
OLARAK UZLAŞMA**

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

**Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ**

İZMİR-2019

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

13.05.2019

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

ÖZET

Doktora Tezi

Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Programı

Vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklı anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların bir kısmı için mükellef doğrudan dava açma yoluna giderken, bir kısmı idarî aşamada çözüm yolları kullanılarak çözümlenebilir. Vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarından biri de uzlaşmadır.

Çalışmanın amacı uzlaşma kurumunun nasıl daha işlevsel olabileceğine ilişkin çözüm önerileri getirmektir. Vergi hukukunda uzlaşma vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki anlaşmazlığın yargı yoluna gitmeden çözümünü amaç edinmektedir. Bir vergi anlaşmazlığının uzlaşma yoluyla çözümlenmesiyle vergi idaresi alacağına hızlı bir şekilde kavuşmaktadır. Uzlaşma sağlanmasıyla anlaşmazlık, kesin olarak sona ermekte, yargı yoluna göre daha kısa sürede çözümlenmektedir. Uzlaşma hem vergi idaresi ve mükellef için hem de vergi yargısına intikal edecek dosyaları azalttığından yargı mercileri için fayda sağlamaktadır. Çalışmada incelenen ülkelerde de vergi idarelerinin anlaşmazlıkları, yargı dışında çözmek için mükellefleri teşvik ettiği görülmektedir. Bununla birlikte mevcut uzlaşma düzenlemesi ve uygulamasına ilişkin eleştiriler bulunmaktadır. Eleştirilerin temelinde ise, uzlaşmanın kanunîlik ve eşitlik ilkesine aykırı olması yer almaktadır. Uzlaşmanın daha sağlıklı işleyebilmesi ve daha etkin kullanılabilmesi için uzlaşmaya ilişkin eleştirilerin en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple yapılan çalışmada uzlaşmanın mevcut yapısına ilişkin değiştirilmesi gereken noktalara yer verilmektedir. Ayrıca uzlaşmanın uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlar tartışılarak, bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, uzlaşmanın genel yapısı ortaya konulmaktadır. Uzlaşmanın hukukî niteliğine, benzer kavram ve kurumlarla karşılaştırılmasına ve temel ilkeler açısından uzlaşma kurumunun değerlendirilmesine yer verilmektedir. Ayrıca, karşılaştırmalı hukukta vergi anlaşmazlıklarının yargı dışında hangi yollarla çözümlendiği üzerinde durulmaktadır. İlk bölümde son olarak ise, uzlaşmanın vergi hukukundaki önemi açıklanmaktadır. İkinci bölümde Vergi Usul Kanunu'nda ve Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma uygulamasına yer verilmektedir. Bu bölümde son olarak uzlaşma kurumuna yönelik önerilere yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Vergi Anlaşmazlığı, Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolları.

ABSTRACT
Doctoral Thesis
Compromise as a Remedy in Tax Law Disputes
Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Public Law Doctoral Program

Some tax law related disputes may arise between taxpayers and tax authorities. For some of these disputes, the taxpayer resorts directly to litigation, however the other disputes can be solved using administrative dispute resolution methods. One of the methods in administrative dispute resolution is the compromise.

The purpose of this study is to offer a solution how compromise can be more functional. Compromise in tax law aims to resolve the disputes between tax administration and taxpayer without the need to resort the judiciary. When a tax-related dispute is solved through compromise, tax office gets paid in a shorter time. When such disputes are settled by compromise they totally disappear; and it takes much shorter time when compared with judicial remedy. Compromise provides benefits to both tax administration and taxpayer and it provides benefits for the judicial authorities due to the fact that it reduces the number of the files that will be delivered to tax jurisdiction. It is also seen that the tax administrations, in the countries that are examined within the scope of this study, encourage taxpayers to solve their tax-related disputes by following other ways apart from judiciary. Besides that, there are some criticisms against existing compromise regulations and practices. The main point of all those criticisms is the fact that compromise complies with neither principle of legality nor principle of equality. In order to provide a more effective and salutary progress of compromise, criticism against compromise should be minimized. Therefore, in this study, details that are supposed to be

changed in existing structure of compromise are studied. Moreover, problems that are faced during implementation of compromise are discussed, and solution offers are focussed on.

In the first part of this study general structure of the compromise is put forth. The general structure of the compromise is presented. The legal nature of compromise, comparisons with similar concepts and authorities, evaluation of compromise according to basic principles are taken into consideration. On the other hand, it is also discussed what other ways apart from judicial ways are used while settling tax-related disputes in comparative law. And finally, in the first part of the study, significance of compromise in tax law is explained. In the second part, compromise practices in Tax Procedure Law and Customs Law are studied. And in this part, suggestions regarding compromise are focused on.

Keywords: Tax, Compromise, Pre-Assessment Compromise, Post Assessment Compromise, Tax Dispute, Resolution of Tax Disputes.

VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLU OLARAK UZLAŞMA

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xvi

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN GENEL YAPISI VE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ALTERNATİF ANLAŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARIYLA ÇÖZÜMLENMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	6
II. UZLAŞMA KURUMUNUN ÖNEMİ, AMACI VE UZLAŞMA KURUMUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	10
A. Genel Açıklama	10
B. Uzlaşma Kurumunun Önemi ve Amacı	11
C. Uzlaşma Kurumuna İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Değişiklikler	16
III. UZLAŞMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ	20
A. Genel Açıklama	20
B. İdarî İşlem Olduğu Görüşü	20
C. İdarenin Sözleşmelerinden Olduğu Görüşü	22
1. Genel Olarak	22
2. İdarenin Özel Hukuk Sözleşmelerinden Olduğu Görüşü	23
3. İdarî Sözleşme Olduğu Görüşü	24
Ç. Sulh Sözleşmesi Olduğu Görüşü	27

D. Değerlendirme	30
IV. UZLAŞMA KURUMUNUN BENZER KAVRAM VE KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	32
A. Genel Açıklama	32
B. Alternatif Anlaşmazlık/Uyuşmazlık Çözüm Yolları	33
1. Genel Olarak	33
2. Müzakere	38
3. Arabuluculuk	39
4. Tahkim	44
C. Borçlar Hukuku Anlamında Sözleşme	46
Ç. Ceza Hukukundaki Uzlaştırma Kurumu	48
D. Kamu Denetçiliği Kurumu	52
1. Genel Olarak	52
2. Kamu Denetçiliği Kurumu Hakkında Genel Bilgiler	53
3. Kamu Denetçiliği Kurumunun Uzlaşma Kurumuyla Karşılaştırılması	56
E. İdarenin Taraf Olduğu Anlaşmazlıkların Sulh Yolu ile Çözümü	57
F. Vergi Usul Kanunundaki Diğer/Benzer Kavram ve Kurumlarla Karşılaştırılması	61
1. Genel Olarak	61
2. İhtirazî Kayıtlarla Beyan	62
3. Yanılma	63
4. Pişmanlık ve Islah	65
5. İzaha Davet	68
6. Cezalarda İndirim	70
7. Hata Düzeltme	74
8. Af	76
V. VERGİ HUKUKUNA HÂKİM TEMEL İLKELER AÇISINDAN UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ	80
A. Genel Açıklama	80
B. Kanunîlik İlkesi Açısından	82
1. Vergilerin Kanunîliği İlkesi Açısından	82
a. Genel Olarak	82

b. İlkenin Anlamı	82
c. Uzlaşma Kurumuna İlke Açısından Getirilen Eleştiriler	86
ç. Değerlendirme	88
2. Vergi Yaptırımlarının (Cezalarının) Kanunîliği İlkesi Açısından	89
C. Eşitlik İlkesi Açısından	92
Ç. Hak Arama Özgürlüğü Açısından	96
VI. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ	
ANLAŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA VE DİĞER ALTERNATİF	
ANLAŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARIYLA ÇÖZÜMLENMESİ	99
A. Genel Açıklama	99
B. Amerika Birleşik Devletleri	102
1. Genel Olarak	102
2. İtiraz Birimi	103
3. Alternatif Anlaşmazlık Çözüm Yolları	106
a. Genel Olarak	106
b. Uzlaşma Önerisi (Offer in Compromise)	107
c. Müzakere (Negotiation)	108
ç. Arabuluculuk (Mediation)	109
aa. Genel Olarak	109
bb. İtiraz ve Müzakere Sonrası Arabuluculuk (Post Appeals Mediation)	111
cc. Büyük Ölçekli ve Uluslararası İşletmeler İçin Arabuluculuk Programları	113
çç. Küçük Ölçekli ve Kendi İstihdamına Dayalı İşletmeler İçin Arabuluculuk Programları	116
dd. Vergiden Muaf Kurumlar ve Kamu Kurumları İçin Arabuluculuk Programları	116
d. Tahkim (Arbitration)	117
C. İngiltere	118
1. Genel Olarak	118
2. Arabuluculuk	120
a. Genel Olarak	120

b. Arabuluculuk Süreci	125
Ç. Avustralya	127
1. Genel Olarak	127
2. Alternatif Anlaşmazlık Çözüm Yolları	131
a. Genel Olarak	131
b. Kurum İçi Kolaylaştırma (In-House Facilitation)	134
c. Erken Tarafsız Değerlendirme (Early Neutral Evaluation)	138
D. Hollanda	139
1. Genel Olarak	139
2. Arabuluculuk	142
E. Almanya	146
1. Genel Olarak	146
2. Maddî Unsurlarda Uzlaşmanın Uygulanması	147
a. Genel Olarak	147
b. Maddî Unsurlarda Uzlaşmanın Kapsamı	147
c. Maddî Unsurlarda Uzlaşmanın Sonucu	151
VII. UZLAŞMANIN VERGİ HUKUKUNDAKİ ÖNEMİ	153
A. Genel Açıklama	153
B. Uzlaşma Kurumunun Sağladığı Kolaylıklar	154
1. Genel Olarak	154
2. Vergi İdaresi Açısından	154
3. Vergi Mükellefi Açısından	155
4. Yargı Mercileri Açısından	157
5. Vergi Uyumu Açısından	159
C. Uzlaşma Kurumuna İlişkin Eleştiriler	162
1. Genel Olarak	162
2. Vergi İdaresi Açısından	162
a. Genel Olarak	162
b. Uzlaşma Komisyonlarının Takdir Yetkisi	162
c. Uzlaşmanın Uygulanma Süreci	165
ç. Vergi Aslı ve Cezalarındaki Uzlaşma Sonuçları	167
3. Vergi Mükellefi Açısından	170

4. Yargı Merciiileri Açısından	172
5. Vergi Uyumu Açısından	172

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMANIN ŞARTLARI VE UYGULANMASI

I. GENEL ÇERÇEVE	175
II. UZLAŞMANIN ŞARTLARI	176
A. Genel Açıklama	176
B. Uzlaşmanın Kişi Açısından Şartları	177
C. Uzlaşmanın Zaman Açısından Şartları	182
1. Genel Olarak	182
2. Vergilendirme Sürecinde Uzlaşma	183
a. Genel Olarak	183
b. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada	185
c. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada	188
3. Yargılama Süreci Sonunda Uzlaşma	189
Ç. Uzlaşmanın Yer Açısından Şartları	191
D. Uzlaşmanın Konu ve Kapsam Açısından Şartları	193
1. Genel Olarak	193
2. Tarhiyat Yöntemi Açısından	193
3. Vergi Türü Açısından	197
a. Genel Olarak	197
b. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Açısından	198
c. Gecikme Faizi Açısından	201
ç. Geçici Vergi Açısından	202
4. Ceza Türü Açısından	203
a. Genel Olarak	203
b. Vergi Ziyatı Cezası	204
c. Usulsüzlük Cezası	209
5. Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar Açısından	212

a. Genel Olarak	212
b. Kanun Hükümlerine Nüfuz Edememe	214
c. Yanılma	216
ç. Hata	216
d. Yargı Kararları ile İdare Arasında Görüş Farklılığı Olması	219
III. UZLAŞMANIN UYGULANMASI	220
A. Genel Açıklama	220
B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	220
1. Genel Olarak	220
2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	221
a. Genel Olarak	221
b. Komisyonların Oluşumu	221
c. Komisyonların Yetkileri	224
ç. Komisyon Kararlarının Hukukî Niteliği	224
3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	226
a. Genel Olarak	226
b. Mükellefin Uzlaşmaya Vergi İnceleme Elemanı Tarafından Davet Edilmesi	226
c. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi	228
ç. Davet Yazısının Mükellefe Tebliğ Edilememesi veya Uzlaşma Komisyonunun Davetine Mükellefin İcabet Etmemesi	229
4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri	232
a. Genel Olarak	232
b. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	232
c. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	234
ç. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonlanması	236
d. Uzlaşma Toplantısının Yapılamaması	239
5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları	239
a. Genel Olarak	239
b. Vergi Mükellefi Açısından	240

aa.Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	240
bb.Uzlaşmanın Sağlanması Durumu	243
c. Vergi İdaresi Açısından	247
aa. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	247
bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu	247
ç. Üçüncü Kişiler Açısından	252
d. Ödeme Zamanı	252
C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	252
1. Genel Açıklama	252
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	253
a. Genel Olarak	253
b. Komisyonların Oluşumu	253
c. Komisyonların Yetkileri	258
aa.Genel olarak	258
bb. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	260
cc.Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	262
ç. Komisyon Kararlarının Hukukî Niteliği	263
3. Uzlaşma Talebi	265
a. Genel Olarak	265
b. Talebin Şekli ve Talepte Bulunma Süresi	265
c. Uzlaşma Komisyonun Davetine Mükellefin İcabet Etmemesi	268
4. Uzlaşma Görüşmeleri	269
a. Genel Olarak	269
b. Ön İnceleme Aşaması ve Talepte Bulunanın Görüşmeye Çağırılması	269
c. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	273
ç. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonlanması	276
d. Uzlaşma Toplantısının Yapılmaması	278
5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları	279
a. Genel Olarak	279
b. Vergi Mükellefi Açısından	281
aa.Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	281

bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu	284
c. Vergi İdaresi Açısından	288
aa. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	288
bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu	289
ç. Üçüncü Kişiler Açısından	292
d. Ödeme Zamanı	292
e. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim İlişkisi	293
IV. GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA	294
A. Genel Açıklama	294
B. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Usûlü	297
1. Genel Olarak	297
2. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Şartları	297
3. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Komisyonları	300
4. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Talep Süresi ve Şekli	301
C. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Sonuçları	303
V. UZLAŞMA KURUMUNA YÖNELİK ÖNERİLER	305
A. Uzlaşma Kurumunun Sistemde Var Olması Gerekliliği	305
1. Genel Olarak	305
2. Uzlaşmanın Varlığının Vergi Hukukunun Temel İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	306
3. Uzlaşma Yerine veya Uzlaşmanın Yanında Önerilen Yollar	308
4. Genel Değerlendirme	311
B. Uzlaşma Kurumunun Mevcut Yapısında Yapılması Gereken Değişikliklere İlişkin Öneriler	313
1. Genel Olarak	313
2. Uzlaşma Bilincinin Oluşmasına İlişkin	313
3. Uzlaşmaya Başvuru Seperlerine ve Uzlaşmanın Kapsamına İlişkin	314
4. Uzlaşmanın Uygulanma Sürecine İlişkin	316
5. Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin	320
SONUÇ	322
KAYNAKÇA	327

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any.M.	Anayasa Mahkemesi
Av.K.	Avukatlık Kanunu
C.	Cilt
DEÜHF.	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
DİK.	Devlet İhale Kanunu
DVK.	Damga Vergisi Kanunu
EÜHFD.	Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GK.	Gümrük Kanunu
GUY.	Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
GY.	Gümrük Yönetmeliği
HMK.	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IBFD.	Internationaal Belasting Documentatie Bureau
İİBF.	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İÜHF.M.	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK .	İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	Madde
KHK.	Kanun Hükmünde Kararname
KİSK.	Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
KK.	Kabahatler Kanunu
KDKK.	Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
MTİHK.	Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun
NK.	Noterlik Kanunu

No.	Numara
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
s.	Sayfa
S.	Sayı
TBB.	Türkiye Barolar Birliği
TBBD.	Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBK.	Türk Borçlar Kanunu
TKHK.	Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun
TMK.	Türk Medeni Kanunu
TÖUY.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSUY.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
VUK.	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yıl

GİRİŞ

I. KONUNUN TANITILMASI

Hayatın her alanında olduğu gibi hukuk alanında da anlaşmazlıkları, yargı aşamasına taşmadan, uzlaşarak çözmek taraflar açısından son derece önemlidir. Genel olarak uzlaşma yolu ile iki taraf da sorunu karşılıklı olarak ortak bir zeminde tartışabilme imkânına sahip olmaktadır. Böylelikle hasım olmadan, karşılıklı fedakarlıklarla, taraflar için sosyal ve psikolojik olarak en az rahatsızlıkla anlaşmazlık çözülmektedir. Taraflar iletişimde kalarak sorun üzerinde anlaştıkları için, kural olarak, kişisel ilişkileri bu anlaşmazlıktan en az şekilde etkilenmektedir. Taraflar sosyal hayatta karşılaştıkları anlaşmazlıkları karşılıklı konuşarak çözüme amacında oldukları sürece toplumsal barışa katkı da sağlanmaktadır.

Geleneksel toplumda uyuşmazlığı ele alan kurumlar, devlet tarafından desteklenen yaptırımlar gibi zorlayıcı bir güçten yoksun olduğu için genel olarak anlaşmazlık tarafların rızası (veya tarafların rızasını sağlamak için toplumsal baskı yapılması) ile çözülmektedir¹. Nitekim bu dönemde, taraflar birbirleriyle yaşadıkları anlaşmazlıkları çözmek için kendi yöntemlerini kullanmışlardır. Karşılıklı bir araya gelerek veya üçüncü bir kişinin yardımıyla bazen de kaba kuvvetle anlaşmazlığı çözmeye çalışmışlardır. Esas olarak müzakere, uzlaşma, arabuluculuk ve tahkim gibi günümüzde kullanılan alternatif anlaşmazlık çözüm yolları geleneksel toplumlarda kullanılan anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarıdır. Modern toplumla birlikte, uyuşmazlık çözüm faaliyeti mahkemeler tarafından yerine getirilmeye başlanmıştır. Tarafların isteğinden bağımsız olarak hâkim, kanunlara dayanarak karar vermektedir. Tarafları bu karara uymaya zorlayacak mekanizmalar mevcuttur. Böylelikle uyuşmazlıkların nihai çözüm yeri yargı olmuştur. Yargı kararı, âdil, tarafsız ve taraflarca kabul edilebilir bulunmuş; yargı kararlarına saygı duyulmuştur.

Zamanla bütün anlaşmazlıkların yargıya taşınması ve yargıda yaşanan yoğunluklar nedeniyle yargılama süreleri uzamış; taraflar makûl sürede anlaşmazlıklarını çözememeye başlamışlardır. Dava sürelerinin uzaması, derdest

¹ **Şahin Ceylan**, s. 141. Geleneksel ve modern toplumlardaki anlaşmazlık/uyuşmazlık çözümüne ilişkin bkz. **Şahin Ceylan**, s. 126 vd.

olan dava dosyalarının sayısının artmasıyla hukukun hemen hemen her alanında ve her anlaşmazlık türünde yargıya gelmeden anlaşmazlıkların çözülmesi hedeflenmiştir. Esas olarak yargıdaki bu iş yükünü hafifletebilmek amacıyla geleneksel toplumların anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarından yararlanılmaya başlanmıştır. Böylelikle toplumsal uzlaşma düşüncesini yaygınlaştırmak, tarafların birbirlerini yargıyla tehdit etmeden, kendi aralarında veya üçüncü bir kişinin yardımıyla anlaşmazlıklarını çözebilecekleri bilincini yerleştirmeye çalışmak amaçlanmaktadır.

Hukukun pek çok alanında başvurulmuş alternatif anlaşmazlık çözüm yolları, anlaşmazlıkların, yargı yoluna gitmeden önce, bir kere daha değerlendirilmesine zemin hazırlamaktadır. Böylelikle anlaşmazlıklara genel olarak müzakere, uzlaşma, arabuluculuk ve tahkim yollarıyla çözüm bulmaya çalışılmaktadır. Birçok ülkede, özellikle özel hukuk anlaşmazlıklarında, bu yolların kullanılmasına tarafların yönlendirildiği görülmektedir. Ülkemizde de hem özel hukuk hem de kamu hukuku alanlarında anlaşmazlıkların yargı yoluna taşınmadan çözülmesine ilişkin yoğun çalışmalar yapılmaktadır. Özel hukuk anlaşmazlıklarında, anlaşmazlıkları yargıya gitmeden çözmeyi hedefleyen arabuluculuk kurumu da Türkiye’de bu yollara duyulan ihtiyaçların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Özel hukuk alanlarında denenmiş alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının yanı sıra, ceza hukuku alanında da uzlaştırma kurumu düzenlemesiyle, bazı suç tiplerinin işlenmesi durumunda mağduriyetlerinin etkilerini azaltma ve suçtan doğan zararın mümkün olduğunca giderilebilmesi amaçlanmaktadır. İdare hukuku alanındaki sulh yoluyla anlaşmazlıkların çözülmesine ilişkin yapılan düzenlemeler de yargı yolundan önce anlaşmazlıkların tekrar değerlendirilmesine hizmet etmektedir. Kamu hukuku alanlarında taraflardan birinin devlet olması ve tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyecekleri durumlar için bu yolların kullanılması nedeniyle alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımı özel hukuk alanına göre daha yenidir. Ancak yine de kamu hukukunun özellikleri dikkate alınarak, idare, ceza ve vergi hukuku alanlarında bu çözüm yollarına yer verildiği görülmektedir.

Vergi hukuku alanında da anlaşmazlıkların yargı yoluna taşınmadan çözümüne ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları arasında cezalarda indirim, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah

ve uzlaşma kurumları yer almaktadır. Cezalarda indirim, kanunda belirtilen bir oranda mükellefe veya ceza muhatabına otomatik bir indirim imkânı sunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ise, yine kanunda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde hata yapan mükellefin hatasını kendi görmesi ve vergi dairesine başvurması durumunda onun cezalandırılmamasını sağlamaktadır. Hata düzeltme ise, kanunda sayılan hata hallerinin varlığı halinde, mükellefe veya vergi idaresine hata düzeltme yolunu kullanarak hatayı düzeltme imkânı sağlamakta, anlaşmazlığın yargıya taşınmamasını hedeflemektedir. Hata düzeltme işlemi yapan kuruma veya duruma göre üst merciye yapılan idarî bir başvurudur. Uzlaşma ise, vergi idaresi ve mükellefin bir araya gelerek, anlaşmazlık üzerinde tartıştığı ve sonucunda anlaşmazlığa özgü bir indirim oranının önerildiği bir anlaşmazlık çözüm yoludur.

Vergi hukukunda idarî aşamada mükellefle idare arasındaki anlaşmazlıkların çözülmesi konusunda, birçok ülkede zihniyet değişikliğine gidildiği görülmektedir. İdarî aşamada mükellef ile vergi idaresinin bir araya gelerek müzakere görüşmeleri yapmasının, anlaşmazlığın çözülememesi durumunda, dava yolundan önce üçüncü bir kişinin sisteme dâhil edilerek anlaşmazlığı çözmeye çalışmanın ve bunun dışında tahkim yolunun denenmesinin önemi vurgulanmaktadır. Genel olarak, amaç, vergi alacağına devletin zaman kaybetmeden ve fazla para harcamadan kavuşması, mükellefle vergi idaresinin iletişiminin olumlu olarak devamının sağlanması, vergi uyumuna hizmet edilmesidir. Burada önemli olan nokta, hem mükellefin hem de idarenin uzlaşmacı tavır içinde olması ve işbirliği içerisinde çalışmayı önemsemesidir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Avustralya gibi ülkeler vergi sistemlerine alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını dâhil etmektedirler. Amerika Birleşik Devletlerinde bu alanda yapılan çalışmalar diğerlerine göre daha eskiye dayanmakla birlikte, vergi alanındaki anlaşmazlıkları/uyuşmazlıkları çözmeye alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının hepsinden yararlanılmaktadır.

Kıta Avrupası hukuk sistemine dâhil olan ülkemizde ise, vergi hukuku alanında uzlaşma dışında alternatif anlaşmazlık çözüm yolları kullanılmamaktadır. Kanunîlik ilkesi ve eşitlik ilkesi bakımından uzlaşmanın varlığı da eleştirilmektedir. Uzlaşma yoluyla vergi ve/ya da cezalarda yapılan indirimlerin otomatik hale gelmesi de uzlaşmaya yapılan diğer bir eleştiridir. Uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve komisyonların tarafsız olmaması da uzlaşılacak miktarı belirleme konusunda sorun

oluşturmaktadır. Uzlaşmanın daha etkin uygulanabilmesi için uzlaşmanın uygulanma sı aşamasında da değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Yapılan çalışmada, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma kurumunun yapısı; uygulamaya ilişkin çözüm önerileri ve diğer ülkelerdeki gelişmeleri de dikkate alarak uzlaşmanın yapısında yapılması gereken değişiklikler ele alınmaktadır. Burada amaç, uzlaşma kurumunun nasıl daha işlevsel olabileceğine ilişkin çözüm önerileri getirmektir. Ayrıca diğer hukuk alanlarında ve vergi hukuku alanında alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına ilişkin gelişmelere yer verilmektedir. Bu çözüm yollarının vergi hukuku sistemimize nasıl uygun hale getirilebileceğinin tartışılması da hedeflenmektedir. Ayrıca uzlaşmanın uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlar tartışılmaktadır.

II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışma, esas olarak, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmayla sınırlandırılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almayan gümrük vergileri için Gümrük Kanunu'nda uzlaşma düzenlemesi bulunmaktadır. Bu düzenlemenin esaslarına da çalışmada genel olarak yer verilmektedir.

Uzlaşma konusunda yapılan makale ve tez düzeyindeki çalışmalar tüketilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmalardaki teorik tartışmalara yer verilerek, çalışma derinleştirilmiştir. Yapılan teorik tartışmalar yanında Danıştay kararlarına da yer verilerek çalışma desteklenmektedir.

Bu çerçevede çalışma giriş, iki bölüm ve sonuç kısmından oluşmaktadır. İlk bölümde uzlaşma kurumu açıklanmaktadır. Bu bölümde uzlaşmanın genel yapısının ortaya konulması amaçlanmaktadır. Uzlaşmanın hukukî niteliğine; benzer kavram ve kurumlarla karşılaştırılmasına; temel ilkeler açısından uzlaşma kurumunun değerlendirilmesine; karşılaştırmalı hukukta vergi anlaşmazlıklarının yargı dışında çözümlenmesi yollarına ve uzlaşmanın vergi hukukundaki önemine yer verilmektedir.

İkinci bölümde ise, Türk vergi hukukunda uzlaşmanın şartları ve uygulanması açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu bölüm, uzlaşmanın uygulanması aşamasına ilişkin

olup, bu süreçte ortaya çıkan sorunlar tartışılmaktadır. Son olarak ise, uzlaşma kurumuna yönelik önerilere yer verilmektedir. Bu kısımda, öncelikle uzlaşma kurumunun sistemde var olması gerekliliği üzerinde durulmakta; sonrasında ise, kurumun mevcut yapısında yapılması gereken değişiklikler ortaya konulmaktadır.

Sonuç bölümünde ise, çıkarılan sonuçlara ve uzlaşma kurumuna ilişkin yapılması gereken çözüm önerilerine yer verilmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN GENEL YAPISI VE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ALTERNATİF ANLAŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARIYLA ÇÖZÜMLENMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Türk Dil Kurumu sözlüğünde uzlaşma, mutabakat, konsensüs kavramlarıyla eş anlamlı olarak kullanılmakta ve uzlaşmak “*aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünlere kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak*” olarak tanımlanmaktadır². Bir ihtilafın sona erdirilmesi olarak da tanımlanabilecek uzlaşmadan³ bahsedebilmek için öncesinde bir ihtilafın varlığı şarttır. Taraflar bir ihtilaf ortaya çıktığında ona çözüm aramak için bir araya gelmekte; karşılıklı tartışmanın sonucunda bazen bir tarafın, bazen de iki tarafın da ödün vererek bir sonuca ulaşması uzlaşma durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda ikna, pazarlık ve karşılıklı ödün uzlaşmayı oluşturmaktadır⁴.

İhtilaf ise, anlaşmazlık, uyuşmazlık, görüş farklılığı olarak tanımlanabilmektedir⁵. Anlaşmazlık, menfaatleri bütün yönleriyle tam olarak tatmin edilmesi imkânsız bir durumda olan iki veya daha fazla kişinin içinde buldukları çatışma halidir⁶. Anlaşmazlık durumunda farklı bakış açıları ortaya çıkmakta, olayların farklı yönlerden tartışılmasıyla fikirlerde gelişme ve ilerleme sağlanması mümkün hale gelmektedir. Anlaşmazlıkları çözmek için kullanılan görüşme, müzakere gibi doğal yöntemlerin sonuca ulaşmada yetersiz kalması ve anlaşmazlığın çözülemez bir hâl alması durumunda diğer usûllere ihtiyaç duyulmaktadır⁷.

² <http://www.tdk.gov.tr/>, erişim tarihi: 09.06.2016.

³ <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, erişim tarihi: 09.06.2016.

⁴ **Güneş**, s. 203. Farklı yönde çıkarlara sahip tarafların, bu çıkarlarına esas olarak kabul etmiş oldukları şartları gözden geçirmeye razı olmaları ve bu gözden geçirmenin sonunda o şartlardan bir kısmını veya tamamını değiştirmenin kendi çıkarları açısından gerekli olduğuna ikna olmaları ve böylece tarafların çıkarları arasındaki ayrılığın azalması, hatta tamamen aynı yönde çıkarlara sahip olmaları ve ondan sonra da çıkarlarını korumak için işbirliği yapmaları şeklindeki uzlaşma tanımı için bkz. **Çomaklı**, Düzenleme, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 18.09.2017.

⁵ <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, erişim tarihi: 09.06.2016.

⁶ **M. Özbek**, Çözüm I, s. 114. Anlaşmazlık tanımı için ayrıca bkz. **Kekeç**, s. 4.

⁷ **M. Özbek**, Çözüm I, s. 114-115. Çatışma ve anlaşmazlıkların uyuşmazlığa dönüşmesiyle alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarının ve yargı yollarının devreye gireceği yönünde bkz. **Şahin Ceylan**, s. 76 vd.

Anlaşmazlıkların kişiler arasında veya idare ile diğer ilgililer arasında çözümlenememesi durumunda, uyuşmazlık haline gelmesi ve tarafların dışında hakem veya hâkim tarafından çözümlenmesi zarureti ortaya çıkmaktadır⁸. Bu noktada ise, uyuşmazlık kavramıyla karşılaşılmaktadır. Uyuşmazlık, kişiler arasındaki bir anlaşmazlığın ortaya çıkarılarak anlatılması ve açıklanmasıdır⁹. Psikolojik faktörlerin de oluşumunda etkili olduğu uyuşmazlık kişinin bir iddiada bulunması, diğer tarafın bununla uyuşmayan bir karşılık vermesi ve ilkinin iddiasında diretmesi sonucu oluşmaktadır¹⁰. Bu çerçevede, bir anlaşmazlık, ancak, karşı tarafa anlaşmazlık konusunun bildirilmesi ve karşı tarafın da taraflar arasında ihtilafa yol açacak bir talepte bulunması durumunda uyuşmazlığa dönüşmektedir. Eğer taraflar aralarındaki anlaşmazlığı, bir araya gelerek, görüş alış verişinde bulunarak veya tartışarak çözerlerse, anlaşmazlık uyuşmazlık haline dönüşmeden sona ermiş olacaktır¹¹. Kültürün değerleri, değerlerin toplumsal kuralları, kuralların uyuşmazlıkları tanımlama ve çözümlenme biçimlerini, anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarının ise, kültürel ve toplumsal yapıyı etkilediği dikkate alındığında çatışmanın ve uyuşmazlıkların ortaya çıkışının ve çözülme biçimlerinin o toplumun kültüründen ayrı düşünülmemeyeceği söylenebilir¹². Başka bir deyişle, anlaşmazlıkları ve uyuşmazlıkları çözmeye kullanılan araçlar o toplumun yapısıyla ve kültürüyle doğrudan alakalıdır. Bu sebeple hukuk sistemlerinde anlaşmazlıkları/uyuşmazlıkları çözmek için kullanılan araçlar o toplumun yapısından ayrı düşünülmemelidir.

Modern toplumda uyuşmazlığa dönüşen bir sorunun çözüm yeri yargıdır. Modern toplumların hukuk sistemlerini ve yargı teşkilatını geleneksel toplumlara aktardıkları, geleneksel toplumlardan da onların uyuşmazlık çözmeye kullandıkları

⁸ **Karakoç**, Vergi Yargılaması s. 30.

⁹ **M. Özbek**, Çözüm I, s. 118 vd. Uyuşmazlık tanımı için ayrıca bkz. **Kekeç**, s. 3-4; **Biniş**, s. 16; **Karataş Durmuş**, s. 5. Uyuşmazlığın zararları olarak, onların çözümleri için harcanan giderler, maddî boyutunun ölçülmesi mümkün olmayan işletmelere ve ticarî ilişkilere verilen hasarlar, uyuşmazlığın taraflarının uyuşmazlığın neden olduğu emek israfına ve sıkıntıya katlanmak zorunda olmaları sayılmıştır. Bkz. **M. Özbek**, Çözüm I, s. 115.

¹⁰ **Şahin Ceylan**, s. 75.

¹¹ **Karakoç**, Vergi Yargılaması s. 39 vd.; **Karakoç**, Sistem, s. 1194; **Karataş Durmuş**, s. 10 vd. Taraflar arasındaki göreceli bir iyimserlik (davacının yargılama sürecinden daha olumlu sonuç elde edeceğini düşünmesi; davalının da yargılama sürecinde uğramayı düşündüğü kaybın daha düşük olması) tarafların anlaşmasını zorlaştıracak ve onların yargısal çözüm yoluna gitmelerine sebep olacaktır. Taraflarda göreceli kötümserlik (tarafların yargılama sürecinde daha azını elde edeceklerini düşünmesi) durumunun olmasında ise, taraflar arasında anlaşma mümkün olabilecek, soruna yargı yoluyla çözüm aramaya gerek kalmayacaktır. Bkz. **Canyaş**, Uzlaşma, s. 185-187.

¹² **Şahin Ceylan**, s. 106. Uyuşmazlıkların kültür ve toplumsal yapıyla olan ilişkisi için bkz. **Şahin Ceylan**, s. 106 vd.

kurumları “alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözümü”¹³ olarak kendi sistemlerine aldıkları vurgulanmaktadır¹⁴. Alternatif anlaşmazlık çözüm yolları ile taraflar arasında anlaşmazlığın çözülme ihtimali değerlendirilmektedir. Genellikle özel hukuk alanında, son zamanlarda da kamu hukuku alanında alternatif anlaşmazlık çözüm yollarından yararlanılmaktadır.

Vergi hukuku alanında da vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan yorum farklılığı ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri vergi anlaşmazlığını meydana getirmektedir¹⁵. Bir anlaşmazlık ortaya çıktığında, ilk akla gelen durum, anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirerek yargı organlarının önüne taşınması ve soruna idarî yargıda çözüm bulmaya çalışılmasıdır. Bu durumda idarî yargı alanındaki vergi mahkemelerine başvurularak uyuşmazlık çözülmektedir. Bir uyuşmazlığı çözüme noktasında genel ve temel yol yargıya başvurmaktır. İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olması (Any. m. 125) hukuk devleti ilkesinin gereklerindedir. Yargı güvencesinin olmasının yanında idareye yapılan idarî başvurular da anlaşmazlıkları çözmek için göz önünde tutulması gereken yollardır. Anlaşmazlıkların, uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden veya ilgililerin başvurusu üzerine çözüme kavuşturulmasına vergi sorunlarının idarî aşamada çözüm yolları denilmektedir¹⁶. Bu kapsamda uyuşmazlık/anlaşmazlık çözüme fonksiyonuyla yargı fonksiyonunun iki farklı kurum olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir¹⁷.

¹³ Çalışmada yargı aşamasına taşınmamış sorunların çözümüne yönelik olarak “alternatif anlaşmazlık çözüm yolları”; yargı aşamasında da tarafların bu yollara yönlendirilmesi mümkün olduğundan her iki aşamada da kullanılacak yollar belirtilmek istendiğinde ise, “alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları” terimi kullanılacaktır.

¹⁴ **Şahin Ceylan**, s. 152 vd. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarının modern topluma ve hukuk sistemlerine özgü bir icat gibi yansıtılmasının antropoloji çalışmaları dikkate alındığında uygun olmayacağı, bu kurumların benzerlerine tüm toplumlarda rastlanabileceği belirtilmektedir. Bkz. **Şahin Ceylan**, s. 155 vd. Aynı yönde bkz. **Özekes**, Arabuluculuk, s. 41.

¹⁵ **Karakoç**, Vergi Yargılaması s. 35.

¹⁶ **Karakoç**, Vergi Yargılaması s. 35.

¹⁷ **Serter**, s. 40. “*Alternatif uyuşmazlık çözümü kavramında geçen alternatif terimi, mahkemelere alternatif bir yol olarak kullanılamaz. Arabuluculuk, tarafların sorunlarını kendilerinin çözmesini amaçlayan gönüllülük esasına dayanan dostane bir çözüm yolu olup bir yargılama faaliyeti değildir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal yolların yanında yer alan ve tarafların istemleri hâlinde işlerlik kazanan, esas itibarıyla ilişkilerin koparılmadan sürdürülmesini ve adil bir karardan ziyade, her iki tarafı da tatmin edici bir çözüme ulaşılmasını hedefleyen yöntemler bütünüdür. Bir başka ifadeyle, alternatif uyuşmazlık çözümleri, Devlete ait yargı yetkisinin mutlak egemenliğine zarar vermeden işlerlik kazanan ve uygulama*

Vergi hukukunda özel olarak anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yolları olarak düzenlenmiş olan uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve izaha davet vergi idaresiyle mükellef arasındaki anlaşmazlığı çözmeye hizmet etmektedir. Anlaşmazlık idarî aşamada çözülemese, anlaşmazlık uyuşmazlık haline dönüşecek ve yargı organları önünde taraflar uyuşmazlığı çözmeyi talep edeceklerdir.

Vergi anlaşmazlıklarının sayısının artışı ve idarî aşamada çözümlenmesinin olumlu yanları dikkate alınarak, birçok ülke vergi anlaşmazlıklarını çözmek için alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarından yararlanmaya yönelmektedir¹⁸. Nitekim ülkelerin vergi anlaşmazlıklarını yargı yoluna gitmeden çözmek konusunda bir zihniyet değişikliğine gittikleri gözlemlenmektedir. Bu kapsamda, genel olarak, vergi daireleri mükellef ile ortaya çıkan bir anlaşmazlıkta ilk olarak mükellef ile bir araya gelerek müzakere görüşmeleri yapmakta; bu şekilde anlaşmazlığın çözülememesi durumunda ise, yargı yoluna başvurulmadan önce üçüncü bir kişinin yardımıyla anlaşmazlığı çözmeye çalışmaktadır.

Yapılan çalışmanın ilk bölümünde uzlaşma kurumunun genel çerçevesinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Vergi hukukundaki uzlaşmanın uygulanması ikinci bölümün konusunu oluşturmaktadır. Bu bölümde öncelikle uzlaşma kurumunun önemi, amacı, kurumun yapısında geçmişten günümüze kadar yapılan değişiklikler üzerinde durulmaktadır. Günümüze kadar yapılan değişikliklerin ortaya konulması, uzlaşma kurumunun amacını belirlemede; kuruma yönelik eleştirileri değerlendirmede ve bu eleştirilere çözüm önerileri getirmede yardımcı olmaktadır. Ardından uzlaşmanın olumlu sonuçlanması durumunda imzalanan tutanağın hukukî niteliği ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Benzer kavram ve kurumlardan farkları tartışılarak uzlaşma kurumunun çerçevesinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Daha sonra uzlaşma kurumunun temel ilkeler karşısındaki durumu değerlendirilmektedir. Kanunîlik ilkesi, eşitlik ilkesi ve hak arama özgürlüğü çerçevesinde uzlaşma kurumuna yapılan eleştirilere yer verilerek değerlendirmeler yapılmaktadır. Ardından diğer ülkelerde vergi anlaşmazlıklarının hangi barışçıl yollarla çözümlendiği üzerinde

alanı bulan ek yöntemler bütünü olarak nitelendirilebilir” (Any.M., 10.07.2013 tarih ve E. 2012/94, K. 2013/89, RG. 25.01.2014-28893).

¹⁸ Taraflar arasındaki anlaşmazlıkların, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarıyla çözümlenmesi birçok alanda uygulanmakla birlikte vergi alanında kullanılması diğer alanlara göre daha yenidir (Bkz. Ellis, s. 18).

durulmaktadır. Diğer ülkelerdeki uygulamalara yer verirken doğrudan uzlaşma yolu değil, uzlaşma benzeri diğer barışçıl yollara ilişkin açıklamalara da yer verilmektedir. Diğer ülkelerin vergi anlaşmazlıklarının (yargı dışında) nasıl çözümlendiğinin uzlaşma kurumunun değerlendirilmesine ve uygulamasına faydalı olabileceği düşünülmektedir. Son olarak ise, uzlaşma kurumunun mevcut yapısındaki olumlu ve eleştirilen yönler ortaya konulmaktadır.

II. UZLAŞMA KURUMUNUN ÖNEMİ, AMACI VE UZLAŞMA KURUMUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A. Genel Açıklama

Özünde bir alacak-borç ilişkisi olan vergi borcundan dolayı vergilendirme sürecinin farklı aşamalarında vergi idaresi ile mükellef arasında anlaşmazlık çıkabilmektedir¹⁹. Bu anlaşmazlıklar, vergi kanunlarının Anayasa'ya aykırılığından veya vergi idaresinin işlemlerinin kanunlara veya normlar hiyerarşisinde kanunların altında yer alan kaynaklara aykırılığından kaynaklanabilmektedir²⁰. Mükellef ile vergi idaresi arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklı ortaya çıkan bu anlaşmazlıklar uyuşmazlık haline getirilerek mahkemelerce çözüme kavuşturulabilmektedir. Nitekim hak arama hürriyeti (Any. m. 36) gereğince herkes, devletin yargı organlarına başvurarak lehine hüküm verilmesini isteyebilir. Ancak mükellef, yargı yolundan netice alınmaya kadar zaman, emek ve maddî kayba uğramakta; idare de alacağını geç tahsil etme veya hiç tahsil edememe durumuyla karşı karşıya kalmaktadır²¹. Nitekim kamu harcamalarının kaynağını oluşturan vergilerin mümkün olduğu kadar eksiksiz şekilde bir an önce hazineye intikali önem

¹⁹ Vergi borcu ilişkisinin niteliği ve unsurları için bkz. **Taylar**, Borç, s. 4944 vd.

²⁰ **Saban**, Vergi 2009, s. 507. Vergi anlaşmazlıklarına/uyuşmazlıklarına neden olabilecek etkenler için ayrıca bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 52 vd.; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 5 vd.; **Karataş Durmuş**, s.12 vd.; **İrteş Gülşen**, s. 21 vd.

²¹ **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 39 vd. Vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarına ilişkin bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.169 vd.; **Kırbaş**, s. 189 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 165 vd.; **Kızılot/Kızılot**, s. 100 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 728 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 543 vd.; **Bilici**, s. 153 vd.; **Saban**, Vergi, s. 567 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 130 vd. ve 211 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 284 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 399 vd.; **Özyer**, s. 1098-1177; **Öner**, Vergi, s. 228 vd.; **Önen**, s. 277 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 53 vd.; **İrteş Gülşen**, s. 30 vd.

taşımaktadır. Bu sebeplerle, vergi idaresiyle mükellef arasında çıkan anlaşmazlıkların iki tarafı da memnun edecek bir orta yolla çözüme kavuşturulması çoğu kez tercih edilebilmektedir. Ayrıca bir anlaşmazlığın idarî aşamada çözümlenmesi durumunda vergi idaresi ile mükellefin iletişimi devam etmekte; bu durum da vergi uyumunun kolaylaşmasına hizmet etmektedir.

Vergi idaresi ve mükellef arasındaki anlaşmazlığın tarafların bir araya gelerek çözmesini amaçlayan vergi hukukundaki idarî aşamada anlaşmazlık çözüm yollarından olan uzlaşma kurumu açısından bu başlık altında öncelikle uzlaşma kurumunun tanımından hareketle uzlaşmanın önemi ve amacına yer verilmekte; ardından da uzlaşma kurumunun günümüzdeki halini alana kadar geçirdiği değişikliklere değinilmektedir.

B. Uzlaşma Kurumunun Önemi ve Amacı

Vergi hukukunda uzlaşma, gerek vergi idaresi gerekse mükellef bakımından somut bir vergi ilişkisinden doğan anlaşmazlığın yargı önüne gitmeksizin kısa sürede, idarî aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yoludur²². Vergi mükellefinin uzlaşma yönünde belirttiği serbest iradesine dayanılarak, mükellef ve vergi idaresi, vergi aslının ve buna bağlı olarak vergi cezalarının anlaşmaları tutar üzerinden ödenmesini kabul etmektedirler²³. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun bir kararında da uzlaşma; “...*vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak*

²² Bkz. **Kumrulu**, s. 17; **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3; **Güneş**, s. 202; **Küçükaya/Sarısu**, s. 287; **Küçükaya**, Hukuki, s. 124. Tanımlar için ayrıca bkz. **Kaneti**, s. 263; **Kırbaş**, s. 193; **Candan**, s. 260; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 71; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 217; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 544; **Mutluer/Dayanç**, s. 218; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 284; **Öner**, Vergi, s. 234; **Şenyüz**, Ceza, s. 302 vd.: **Önen**, s. 282; 2007 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Rehberi, <http://www.gib.gov.tr>; erişim tarihi: 12.09.2017; **Özel**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 11 vd.; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 65; **Kalaycı**, s. 64; **Hocaoğlu**, s. 494; **Mustafa Gültekin**, s. 579; **Karataş Durmuş**, s. 124; **Gök**, s. 281; **İrteş Gülşen**, s. 37.

²³ **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3; **Güneş**, s. 202; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 66; **Küçükaya**, Hukuki, s. 124.

ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması... ” olarak tanımlanmaktadır²⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1 ve devamında tarhiyat sonrası uzlaşma; ek 11'inci maddesinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşma düzenlemesine yer verilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun, vergi sistemine girmesini sağlayan 205 Sayılı 19.02.1963 tarihli 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümleri Eklenmesi Hakkında Kanun'un²⁵ gerekçesinde, *“uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin getiriliş amacı; vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, âmme alacağıının vaktinde Hazineye intikâli ve nihayet îtiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilâflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithâl olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilâfların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır”* ifadelerine yer verilmiştir²⁶. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi sistemine eklendiği 3239 sayılı Kanun'un²⁷ maddeye ilişkin gerekçesinde ise; *“çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellefle idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ve mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce*

²⁴ DİBK, 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2, www.kazanci.com, erişim tarihi: 16.06.2016.

²⁵ RG. 28.02.1963-11343.

²⁶ TBMM tutanaklarından aktaran **Erdem**, Çözüm, s. 378.

²⁷ 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanuna, 5422 Sayın Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Üretililere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanuna, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, (RG. 11.12.1985-18955).

mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanınmaktadır" denmektedir²⁸.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen maddelere bakıldığında ikisinin de düzenleniş gerekçelerinde, vergi idaresi ile mükellef arasındaki anlaşmazlığın mümkün olduğu kadar erken çözülmesine, yargı önüne taşınan uyuşmazlıkların azaltılmasına ve verginin bir an önce hazineye intikal etmesinin önemine vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu çerçevede uzlaşma kurumunun amacı, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusundaki anlaşmazlıkların, mükellef ve vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece anlaşmazlığın barışçıl yollarla çözümlenerek ortadan kaldırılmasıdır²⁹. Uzlaşma talebinde bulunan kimse, kendi iradesiyle idareyle bir araya gelip, anlaşmazlıkları bir uyuşmazlık konusu yapmadan, kesin ve kısa yoldan çözümünü sağlamayı amaçlamaktadır³⁰. Uzlaşma yoluyla anlaşmazlığa son verilmesi durumunda hem vergi hem de vergi cezası kısa yoldan ve hızlı bir şekilde tahsil edilmekte ve böylelikle kamu alacağı zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikal etmektedir³¹. Nitekim her uzlaşma biçiminde olduğu gibi burada da taraflar karşılıklı ödümler vermekte, vergi idaresi alması gereken verginin veya cezanın bir bölümünden vazgeçme karşılığında alacağın diğer bölümünü kolayca ve hızlı bir şekilde tahsil ederek, yargı aşamasında davaları takip etme külfetinden

²⁸ TBMM tutanaklarından aktaran **Erdem**, Çözüm, s.381

²⁹ Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 170; **Kırbaş**, s. 193; **Kızılot/Kızılot**, s. 223; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 72; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 218; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 545; **Şenyüz**, Ceza, s. 302 vd.; **Güneş**, s. 202; **Mutluer/Dayanç**, s. 218; **Oktar**, Vergi, s. 159; **Gümüş**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 12.09.2017; **Öner**, Vergi, s. 234; **Önen**, s. 282 ve 285; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 64 vd.; **Kalaycı**, s. 69-70; **Karataş Durmuş**, s. 125 .

³⁰ **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 72; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 218. Ayrıca bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3; **Kaneti**, s. 263; **Kırbaş**, s. 193; **Erginay**, s. 123; **Kızılot/Kızılot**, s. 223; **Candan**, s. 260; **Akdoğan**, Vergi, s. 174; **Şenyüz**, Ceza, s. 303; **Budak**, Uzlaşma, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017; **Küçükaya**, Hukuki, s. 124; **Organ**, s. 163; **Tunç**, s. 14; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 84; **Karataş Durmuş**, s. 125; **Gök**, s. 281; **İrteş Gülşen**, s.41. Uzlaşma kurumunun asıl yararının muhtemel bir davayı kaybetme riskini kaldırdığı yönünde bkz. **Canyaş**, Uzlaşma, s. 160.

³¹ **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 72; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 218; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 544. Ayrıca bkz. **Akdoğan**, Vergi, s. 174; **Kızılot/Kızılot**, s. 66; **Mutluer/Dayanç**, s. 218; **Oktar**, Vergi, s. 159; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 284; **Şenyüz**, Ceza, s. 303; **Küçükaya/Sarısü**, s. 287; **Gümüş**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 12.09.2017; **Öner**, Vergi, s. 235; **Önen**, s. 282; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 69; **Üstün**, Takdir, s. 130; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 85; **İrteş Gülşen**, s. 41. Bu durumu **Aliefendioğlu**, "en iyi vergi gününde alınan vergidir" şeklinde ifade etmiştir. Bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3

kurtulmaktadır³². Bu anlamda idare, vergi alacağıının, gecikme ve değişik yargı kararları nedeniyle değer aşınmasına uğramasını ve şüpheli hale gelmesini önlemekte; dava için harcayacağı zamandan ve dava sebebiyle yapacağı giderlerden tasarruf etmektedir³³. Böylelikle yargı sürecine yansıma ihtimali yüksek olan pek çok anlaşmazlık barışçıl bir biçimde çözüme kavuşmuş olacak ve yargı organlarının iş yükünde de azalma görülecektir. Yargı organları da gereksiz iş yüküne boğulmadığından, iş yükü dağılımları makul olan yargı yerlerinin etkin çalıştığı ve verilen kararların kamu vicdanında büyük ölçüde kabul gören, isabetli ve doğru kararlar olacağı belirtilmektedir³⁴. Vergi mükellefi de gerçek vergi borcu veya cezası yerine daha az bir ödeme yaparak, yargı yolunun psikolojik ve maddî yükünden kurtulmakta ve hasım olmadan vergi idaresiyle iletişimini devam ettirebilmektedir³⁵. Ortak menfaatlerle mükellefin önceliklerinin farklı olması, sınırlı kaynakları başka alanlarda yoğunlaştırma isteği ve bütçe öngörülebilirliğinin de mükellefi uzlaşmaya yönlendirdiği belirtilmektedir³⁶. Nitekim uzlaşma kurumunun diğer bir önemli amacı, vergi idaresiyle mükellefin birbirlerinden kaçmadan iletişimlerinin devam etmesine hizmet etmektir. Vergi mükellefi, vergi idaresiyle iletişim halinde olması, bir vergilendirme sürecinde anlaşmazlık ortaya çıktığında, bu anlaşmazlığı çözmek için ilk çarenin vergi idaresine başvurmak olduğu yönündeki kanaatin vergi mükellefi için yerleşik olması, vergi uyumunu da kolaylaştıracak ve uzlaşmanın amaçları da bu ölçüde gerçekleşmiş olacaktır³⁷. Nitekim vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı ön yargının yıkılması ve biraraya gelerek anlaşmazlığı çözmek yargı yükünü hafifletecektir. Uzlaşmanın, mükellef ile vergi idaresi arasındaki

³² Aliefendioğlu, Uzlaşma, s. 3; Güneş, s. 202; Küçükaya, Uzlaşma, s. 69-70 ; Mustafa Gültekin, s. 579; Demirbaş Aksüt/Gök, s. 85; Karataş Durmuş, s. 125; İrteş Gülşen, s. 52.

³³ Bkz. Aliefendioğlu, Uzlaşma, s. 3; Tecim, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; Buhur, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 14.02.2017; S. Yıldırım S., www.jurix.com, erişim tarihi: 18.09.2017; Küçükaya, Uzlaşma, s. 70-71; Usta, s. 111; Can/Ege, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 10.10.2017.

³⁴ Erol, Sınır, s. 27; Serter, s. 134.

³⁵ Bu yönde bkz. Aliefendioğlu, Uzlaşma, s. 3; Nas, Uzlaşma, s. 11; Küçükaya, Uzlaşma, s. 68-69; Küçükaya/Sarısu, s. 287; Baykara, www.vergidünyası.com, erişim tarihi: 08.08.2017; Küçükaya/Sarısu, s. 287; Tecim, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; Usta, s. 111. Vergi davalarının teşebbüsler için ne kadar haklı olunursa olsun ticari hayatta bir risk teşkil ettikleri ve bu sebeple de mükellefin vergi uyuşmazlığı çıkarmadan uzlaşma yoluna gitmeyi tercih etmelerinin makul olduğu yönünde bkz. Küçükaya/Sarısu, s. 287.

³⁶ Küçükaya/Sarısu, s. 287.

³⁷ Bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 85.

karşılıklı güvenin ve anlayışın yerleşmesini sağlayan önemli bir kurum olduğu söylenebilir³⁸.

Uzlaşma sürecindeki mükellef ve idarenin (uzlaşma komisyonunun) görüşmesinin bir pazarlık niteliğinde olduğu üzerinde durulmaktadır³⁹. Nitekim vergi idaresiyle mükellef uzlaşılabilir vergi ve ceza miktarının ne olacağı konusunda bir araya gelmektedir. Çoğu zaman uygulamada vergi idaresi anlaşabileceği rakamı; mükellef ise, bu rakam üzerinde anlaşmaya varıp varamayacağını açıklamaktadır. Mükellefin de bu görüşmeler sırasında anlaşmak istediği tutarı vergi idaresine bildirmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bu süreç içerisinde taraflar arasında yapılan görüşmenin pazarlık niteliğinde olduğu, tarafların ise, bu pazarlık sonucunda karşılıklı ödünlere vererek uzlaşmaya vardıkları söylenebilir. Nitekim uygulamada yapılan uzlaşma görüşmelerinde vergi ve/ya da cezanın neden kesildiği, mükellefin bu konudaki haklılığı üzerine bir değerlendirme yapılmayıp, genelde vergi ve/ya da cezanın ne kadar indirilebileceğine odaklanılmaktadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de değinileceği üzere, vergi ve/ya da ceza kesilmesinin sebebine inmek, tarafların karşılıklı güçlü ve güçsüz olduğu yönleri tartışarak ve anlaşmazlığın yargı aşamasına taşınması üzerine muhtemel sonuçları göz önünde bulundurarak üzerinde anlaşılacak tutarı belirlemek uzlaşma sürecini bir pazarlık süreci olmaktan uzaklaştıracaktır⁴⁰.

³⁸ **Güneş**, s. 203. Uzlaşma kurumunun, süreç içerisinde karşılıklı iyiniyet ve işbirliği içinde olma yaklaşımını pekiştirdiği, bunun uzlaşma kurumunun amacına uygun olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 318.

³⁹ Uzlaşmanın ödenecek vergi ve/ya ceza üzerinde idare ile mükellefin yaptığı bir pazarlık olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 170; **Özyer**, s. 1152; **Taştan**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **E. Yılmaz**, s. 330; **Dura**, s. 49-50; **Karataş Durmuş**, s. 125. Uzlaşmanın karşılıklı ödünlere dayalı bir kurum olduğu yönünde bkz. **Özel**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017. Uzlaşmanın alınması mümkün olan verginin alınması için makul ölçülerde fedakârlık yapılması olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Üstün**, Takdir, s. 130; **Özyurt**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 22.08.2017.

⁴⁰ Uzlaşma kurumunun, idare tarafından, mükellefe yargı kanalını kullanmaması karşılığında verilen bir ödün ya da pazarlık aracı olmaktan ziyade, vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması anlamında yapılan idarî işlemlere mükellefin de katılımını sağlayarak bu işlemleri en doğru şekilde tesis etme çabasının aracı ve idarenin idarî işlemi gözden geçirme süreci olduğu belirtilmektedir. Bu çabanın bir yan getirisi olarak da mükellef ile ihtilaf konusu olay üzerinde sağlanan anlaşma kapsamında konunun yargıya intikali önlenmiş olacağı yönünde bkz. **Erdem**, Ceza, s. 82-83; **O. Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017. Vergi cezaları bakımından ise, uzlaşmada cezanın kaynağındaki fiil üzerinde uzlaşmaya varılmadığı, sadece ceza üzerinde pazarlık yapıldığı yönünde bkz. **Erdem**, Ceza, s. 87.

C. Uzlaşma Kurumuna İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Değişiklikler

Uzlaşma kurumu, ilk kez, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na⁴¹ ek madde 1-10 olarak, 205 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle sadece tarhiyat sonrası uzlaşmayı kapsayacak şekilde eklenmiştir⁴². Bu düzenlemede uzlaşmanın konusu şu şekilde belirtilmiştir;

“Ek Madde1: Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir”

Bu Kanunla yapılan uzlaşma düzenlemesinde Vergi Usul Kanunu'na ek 10 madde eklenmiştir. Bu maddelerde, uzlaşmanın kapsamı, uzlaşma komisyonlarının yapısı, uzlaşma talebinin nasıl yapılacağı, uzlaşma uygulaması ve uzlaşmanın sonucu düzenlenmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ise, 3239 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle eklenmiştir. Bu maddeye göre;

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. (Ek:

⁴¹ RG. 10.01.1961-10703-10705.

⁴² Uzlaşmaya yönelik ilk adım 1961 yılında Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesiyle atılmış ve o dönemde bazı şartlara uyulması halinde kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında indirim sağlanmaya başlanmıştır. Bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 5. Günümüzde de hem uzlaşma kurumu hem de cezalarda indirim kurumu varlığını sürdürmektedir.

3/12/1988-3505/10 md.) Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanununun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”.

Bu düzenlemeyle birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun ek 1 ve devamı maddelerinde düzenlenen uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma; ek 11'inci maddesinde düzenlenen uzlaşma ise, tarhiyat öncesi uzlaşma olarak anılmaya başlanmıştır. Hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma üç kez değişikliğe uğrayarak, mevcut halini almıştır.

İlk değişiklik 4008 sayılı Kanun'la⁴³ gerçekleşmiştir. Kanun'un 22'nci maddesiyle ek 1'inci maddenin ilk fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir; “*İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda; idare, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla aşağıda yazılı hususlarda uzlaşabilir. Ancak, kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma mevzuu yapılamaz*”. Aynı maddeyle ek madde 11'in ilk cümlesi de şu şekilde değişikliğe uğramıştır; “*Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak; inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz*”. Böylelikle idarece yapılan tarhiyatlar, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır. Kaçakçılık cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar ise, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Daha sonra 4369 sayılı Kanun'un⁴⁴ 18'inci maddesiyle bu düzenleme değişikliğe uğramıştır. Kanun'un kaldırılan maddelere ilişkin 82'inci maddesiyle de

⁴³ 24.06.1994 tarih ve 4008 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 06.07.1994-21982).

⁴⁴ 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar

ek 2, 3, 4, ve 5'inci maddeler yürürlükten kaldırılmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin cezasında değil, aslında gerçekleşebilecektir. Cezanın ise, uzlaşılan vergi aslına göre düzeltileceğine ilişkin bir hüküm eklenmiştir⁴⁵. Kaçakçılık suçuna ilişkin kesilen üç kat vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışında iken, bu cezaya ilişkin vergi aslında uzlaşma yapılabilecektir. Yapılan düzenlemeyle tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmî uzlaşma, dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşmada önerilen indirimleri mükellefin değerlendirme ve mükellefin bağlı olduğu meslek odalarından bir kişiyi veya meslek mensuplarından birini görüşmelerde bulundurma imkânları getirilmiştir.

4444 sayılı Kanunla⁴⁶ tarhiyat sonrası uzlaşmanın ek 1'inci maddesi tekrar değişikliğe uğrayarak Kanun'un 7'nci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir; "Ek 1'inci maddenin birinci fıkrasında yer alan *"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta"* ibaresi *"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda olarak değiştirilmiş"* tir. Aynı maddeyle ek 11'inci maddenin birinci fıkrası da tekrar düzenlenmiştir. Buna göre; *"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir"* şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle 4369 sayılı Kanun'a gelen yoğun eleştiriler dikkate alınarak, vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası, üç kat kesilenler hariç, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır. Kaçakçılık suçuna ilişkin üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi durumunda hem vergi hem de ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Yapılan düzenlemeye

Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 29.07.1998-23417 Mük.).

⁴⁵ Bu düzenlemenin uzlaşmanın uygulamasını zorlaştırdığı ve bu düzenlemeyle fiilen uzlaşmanın uygulanmaz hale geldiği yönünde bkz. **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁴⁶ 14.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 14.08.1999-23786).

paralel olarak da vergi aslında uzlaşılması durumunda, cezaların vergi aslına göre düzenleneceğine ilişkin hüküm de kaldırılmıştır. Buna göre artık, üç kat kesilen vergi ziyai cezaları hariç vergi ziyai cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır. 3505 sayılı Kanun'un⁴⁷ 10'uncu maddesi ile uzlaşılan vergi miktarı üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre gecikme faizi alınacağı eklenmiştir.

Son olarak ise, 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın uygulanabileceği cezalara ilişkin bir değişikliğe gidilmiştir⁴⁸. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında" olarak değiştirilmiştir.

Bu düzenlemeyle usulsüzlük kabahatleri için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması artık mümkün olmayacaktır. Böylelikle cezaların kapsamına ilişkin tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma arasındaki fark ortadan kaldırılmış artık sadece vergi ziyai cezası için uzlaşma yolu açık tutulmuştur.

Yapılan değişiklikler uzlaşmanın kapsamını belirlemeye yönelik olmakla birlikte, genel olarak vergi cezalarının hangilerinin tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olduğuyla ilgilidir. Vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılması sonucu oluşan tartışmalar dikkate alınarak⁴⁹, vergi ziyai cezaları için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu açılmıştır. Yapılan son değişiklikle de cezalara ilişkin tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma arasındaki fark ortadan kaldırılmıştır. Usulsüzlük cezaları (birinci, ikinci dereceden ve özel usulsüzlük) dışarıda bırakılarak sadece vergi ziyai cezası için uzlaşma yolu açık bırakılmıştır. Vergi kaçakçılığına bağlı

⁴⁷ 03.12.1988 tarih ve 3505 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 10.12.1988-20015).

⁴⁸ RG. 27.03.2108-30373.

⁴⁹ Sadece vergi aslı için uzlaşma yolunun açık olmasının uzlaşma uygulamasını zorlaştıracığı ve bu düzenlemeyle fiilen uzlaşmanın uygulanmaz hale geldiği yönünde bkz. **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017. Yapılan değişikliklere ilişkin değerlendirmeler için bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 104 vd.; **Erdem**, Çözüm, s. 377 vd.; **Yücel**, Sorunlar, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 25.09.2017; **Ürel**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017; **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **Ak**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

olarak kesilen üç kat vergi ziyai cezası ise, her iki uzlaşma türü bakımından da kapsam dışında tutulmuştur.

III. UZLAŞMANIN HUKUKÎ NİTELİĞİ

A. Genel Açıklama

Uzlaşmanın sağlanması halinde ortaya çıkan sonucun hukukî niteliğinin ne olduğunun tesbiti uzlaşmanın sistemdeki yerinin doğru belirlenmesi açısından önemli olmasının yanında uzlaşmanın tartışılan yönlerine ilişkin doğru çözüm önerilerinde bulunmak için de önem taşımaktadır. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki anlaşmazlığın idarî aşamada çözümünü amaçlayan uzlaşma neticesinin hukukî niteliği bakımından farklı görüşler mevcuttur. Bunlar uzlaşmanın idarî işlem, idarî sözleşme, sulh sözleşmesi veya kendine özgü koşulları olan bir sözleşme olduğu yönündedir. Bu başlık altında görüşler sırasıyla incelenerek bir değerlendirme yapılmaktadır.

B. İdarî İşlem Olduğu Görüşü

İdarî işlem, idarenin hukukî sonuç doğurmaya yönelik yaptığı irade açıklaması olarak tanımlanabilmektedir⁵⁰. İdarî işlemler tek taraflı (bireysel idarî işlemler-düzenleyici idarî işlemler) ve iki taraflı idarî işlemler (idarî sözleşmeler) olarak ikiye ayrılmakta olup⁵¹; uzlaşmanın, bu başlık altında tek taraflı-bireysel idarî işlem olup olmadığı üzerinde durulmaktadır.

Tek taraflı idarî işlemler, kamu gücü kullanılarak tek taraflı irade beyanı ile tesis edilen ve yürütülmesi zorunlu olan (icrai) işlemler olarak tanımlanabilir⁵². Tek

⁵⁰ **Gözler/Kaplan**, s. 263. Ayrıca bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 363; **Günday**, s. 121; **Tan**, s. 223-224; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 372 vd.; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 271; **Atay**, İdare, s. 423; **Karahanoğulları**, s. 141.

⁵¹ İdarî işlemin tanımında karşı tarafın rızasına ihtiyaç duymaksızın hukukî etki doğurmanın temel özellik olarak verilirken aynı zamanda iki taraflı işlemlerden bahsedilmesinin bir çelişki olduğu ve bu çelişkinin idarî sözleşmelerle kurulan ilişkinin çelişik doğasından kaynaklandığı belirtilmektedir. Bkz. **Karahanoğulları**, s. 141.

⁵² Tek yanlı idarî işlemler için bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 363; **Günday**, s. 122; **Tan**, s. 235 vd.; **Gözler/Kaplan**, s. 275; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 273; **Atay**, İdare, s. 421 vd.

tarafli idarî işlem için idare tarafından yapılan bir irade açıklaması söz konusu olup, işlemin tesisi için karşı tarafın onayına veya iznine gerek duyulmamaktadır⁵³. İdarî işlem, başka bir organının işlemine ihtiyaç duyulmaksızın, hukuk dünyasında tek başına hüküm ve sonuç doğurabilmektedir; yani, kural olarak (hazırlık işlemleri, gösterici/belirtici işlemler vb. dışında) icraî niteliktedir⁵⁴. İdarî işlemler aksi yargı kararıyla belirtilene kadar hukuka uygun kabul edildiklerinden, kural olarak, hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadırlar. Ancak bu genel kuralın aksine, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından dolayı bir dava açılması durumunda yürütme kendiliğinden durmaktadır⁵⁵. Anayasa'nın 125'inci maddesi gereği ise, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açık olduğundan, idarî işlemler de yargı denetimine tâbiidirler.

Uzlaşma için yapılan başvuru üzerine idarenin uzlaşmak için önerdiği teklifi, mükellef kabul etmek zorunda değildir. Doğaldır ki, uzlaşma başvurusu yapılmasından başlayarak vergi idaresi bu süreçte idarî işlemler tesis etmektedir. Ancak, uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşmanın sağlanmasına yönelik olarak verilen karar, idarenin tek başına verdiği bir karar olmayıp, vergi ödevlisinin kabulüne bağlıdır. Vergi ödevlisinin kabulüyle birlikte hukuk âleminde kesin olarak sonuç doğurur. Aksi takdirde uzlaşma gerçekleşmemiş kabul edilir. Bu sebeple uzlaşmanın sağlanması durumunda, idarenin verdiği karar icraîlik özelliği taşımadığından, uzlaşmanın sağlanması kararının tek taraflı bir idarî işlem olduğundan bahsetmek mümkün değildir⁵⁶. Bunun doğal sonucu da idarenin tarhiyat sonrası uzlaşma yönünde ortaya koyduğu iradenin geri alma iradesi olmadığıdır. Nitekim geri alma, hukuka aykırı bir işlemi alındığı tarihten itibaren geçersiz ve

⁵³ İdarî işlemlerin özellikleri için bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 369-370; **Günday**, s. 121 vd.; **Tan**, s. 232 vd.; **Gözler/Kaplan**, s. 279 vd.; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 376 vd.; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 273 vd.; **Atay**, İdare, s. 426-453; **Karahanogulları**, s. 144 vd.

⁵⁴ İcraîlik için ayrıca bkz. **Günday**, s. 124-125; **Tan**, s. 232; **Gözler/Kaplan**, s. 279; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 317-818; **Karahanogulları**, s. 262 vd.

⁵⁵ Vergi uyuşmazlıklarında dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurma ilkesinin üç istisnası bulunmaktadır. Bu durumlarda yürütmenin durdurulması kararı verilmediği sürece, tahsil işlemlerine devam edilmesi mümkündür. Bunlar, tahsil aşamasına ilişkin işlemlere karşı dava açılması, ihtirazî kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı dava açılması ve işlemde kaldırılan dosyanın işleme konulması halleridir (İYUK m. 27). Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 212 vd.

⁵⁶ Aynı yönde bkz. **E. Yılmaz**, s. 328; **Tunç**, 18; **Şenyüz**, Ceza, s. 303; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 88; **Karataş Durmuş**, s. 132; **Gök**, s. 284; **İrteş Gülşen**, s. 42.

hükümsüz sayma iradesidir⁵⁷. Uzlaşmanın sağlanması durumunda ise, tarh işleminin baştan itibaren geçersiz ve hükümsüz sayılması söz konusu değildir. Tarh işlemi hukuken var olmakla birlikte, uzlaşılan vergi ve/ya da ceza oranında vergi borcu ve/ya cezası ortadan kalkmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması tarh işleminin hukuka aykırı olduğu anlamını da taşımamaktadır⁵⁸. Tarhiyat öncesi uzlaşma için ise, idare, hali hazırda geri alacağı bir irade açıklamasında bulunmamıştır.

C. İdarenin Sözleşmelerinden Olduğu Görüşü

1. Genel Olarak

İdarî işlemler, bir önceki başlıkta belirtildiği gibi, tek taraflı idarî işlemler ve iki taraflı idarî işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır. İki taraflı idarî işlemler, idare ile ilgili kişinin aynı hukukî sonucu doğurabilmek için karşılıklı olarak açıkladıkları iradenin uyuşumu sonucu ortaya çıkan işlemler olup, idarenin sözleşmeleri olarak ortaya çıkmaktadır. İdare, bir özel hukuk kişisi gibi hareket ederek özel hukuk sözleşmeleri yapabildiği gibi, kamu gücünün yetki ve ayrıcalıklarını kullanarak sözleşmeler de yapabilmektedir⁵⁹. Bu anlamda idarenin yaptığı sözleşmeler, idarî sözleşme olarak ortaya çıkabileceği gibi idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak da ortaya çıkabilir⁶⁰. Vergi idaresi ile mükellefin uzlaşması, idarenin özel hukuk sözleşmesi veya idarî sözleşme olarak değerlendirilebilir mi bunun açıklanması gerekmektedir. Bu sebeple uzlaşmanın, öncelikle idarenin özel hukuk sözleşmesi; ikinci olarak da idarî sözleşme olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine yer verilmektedir.

⁵⁷ Bkz. **Günday**, s. 170 vd.; **Tan**, s. 288 vd.; **Gözler/Kaplan**, s. 410-413; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 462 vd.; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 330; **Atay**, İdare, s. 547-548.

⁵⁸ Tarh işleminin hukuka aykırı olduğunu düşünen mükellef yargı yoluna gitmek yerine uzlaşmayı farklı sebeplerle tercih edebilmektedir. Aynı şekilde hukuka uygun olan bir tarh işlemi için de vergi idaresi uzlaşma iradesinde olabilir. Uzlaşmanın sağlanması, tarh işleminin hukuka aykırı olduğu sonucunu ortaya koymamaktadır.

⁵⁹ Bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 472; **Günday**, s. 183-184; **Tan**, s. 298; **Gözler/Kaplan**, s. 450; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 479-480; **Kutlu**, s. 5 vd.; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017; **Güven**, s. 379; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 523; **Atay**, İdare, s. 551.

⁶⁰ İdarenin yaptığı özel hukuk sözleşmeleri için bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 473 vd. Ayrıca bkz. **Tan**, s. 302; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017; **Gözler/Kaplan**, s. 456 vd.; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 525 vd.; **Atay**, İdare, s. 551; **Tank**, s. 512.

2. İdarenin Özel Hukuk Sözleşmelerinden Olduğu Görüşü

İdarenin özel hukuk sözleşmelerinde idare, taraflardan biri olarak üstün ve ayrıcalıklı durumda olmayıp, taraflar arasında hukukî eşitlik vardır⁶¹. Kural olarak, bu tür sözleşmelerden doğan uyuşmazlık, taraflardan birinin idare olmasına rağmen idarî yargıda değil, adli yargıda çözümlenmektedir⁶². Devlet İhale Kanunu'na göre genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerine ilişkin yapılan sözleşmeler (DİK m. 1); Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na göre mal ve hizmet alımı ve yapım işlerine ilişkin yapılan sözleşmeler (KİSK m. 5) bu tip sözleşmelere örnek olarak gösterilebilmektedir. İdarenin bu özel hukuk sözleşmelerinin ihalelerinin, ihalelere hâkim olan ilkelere uygun olması gerekmektedir. Abonman sözleşmeleri de idarenin özel hukuk sözleşmelerine örnek gösterilebilir⁶³.

Uzlaşmanın sağlanmasıyla mükellefle vergi idaresi arasında bir mutabakat sağlanmakla birlikte; imzalanan tutanağın niteliği, idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak nitelendirilemez. Uzlaşmanın sağlanması mükellefin kabulüne bağlı olmakla birlikte, mükellefle idare eşit konumda değildir. İdareyle mükellefin hukuken eşit konumda olduğu, uzlaşma sağlanmış olan bir konuda vergi idaresinin kendisini mükellefin üzerinde görerek uzlaşma tutanağını yargıya götürmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir⁶⁴. Ancak kanımızca uzlaşma tutanağının her iki taraf bakımından da dava konusu yapılamaması tarafların eşit olduğunun kabulü anlamına gelmemelidir. Bu bir anlaşmazlığın taraflar arasında kesin olarak çözümlenmesinin bir gereğidir. Uzlaşılacak miktar konusunda idare mükellefe bir öneri sunmakta; mükellef ise, ya bu öneriyi kabul etmekte ya da reddetmektedir. Mükellefin bir öneri sunma imkânı çoğu zaman bulunmamaktadır⁶⁵. Bu sebeple tarafların arasında

⁶¹ Bkz. Gözübüyük/Tan, s. 473; Günday, s. 184; Tan, s. 302; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan, s. 525; Atay, İdare, s. 551.

⁶² Gözübüyük/Tan, s. 474; Günday, s. 184; Tan, s. 302; Gözler/Kaplan, s. 451; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 480; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan, s. 525; Atay, İdare, s.551.

⁶³ Bkz. Tan, s. 303-304; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 481.

⁶⁴ Erol, Sınır, s. 28-29; E. Yılmaz, s. 330.

⁶⁵ Mükellefle idarenin eşit konumda olmadığı yönünde bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 88; Gök, s. 285. Uzlaşmada idarenin “kısmen de olsa” üstün olduğu yönünde bkz. Karataş Durmuş, s. 133-134. Diğer yandan vergi ve ceza miktarlarında yapılacak indirimin, uzlaşma görüşmelerindeki

hukuksal eşitlikten bahsetmek mümkün değildir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda ancak hata halinde tekrar idareye başvurulabilecek ve gerekirse dava açılabilir olup, bu dava da idarî yargıda açılacaktır. Ayrıca uzlaşma sözleşmesi, ne Devlet İhale Kanunu ve Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu kapsamında yapılacak sözleşmelere ne de abonman sözleşmelerine benzemektedir. Vergi idaresiyle mükellefin uzlaşma sağlaması, mal ve hizmet alımı veya yapım işlerine yönelik idarenin yaptığı sözleşmelere ne amaç bakımından ne de yapıma şekli bakımından benzemektedir.

3. İdarî Sözleşme Olduğu Görüşü

İdarî sözleşmelerin hukukî niteliği mevzuat hükümleri ve mahkeme içtihatları tarafından şekillendirilmekte; bir sözleşmenin idarî bir sözleşme olduğundan bahsetmek için belli kriterler kullanılmaktadır⁶⁶. Öncelikle kanunda bir sözleşmenin “idarî sözleşme” olduğu yönünde bir hüküm bulunması durumunda, o sözleşme doğrudan idarî bir sözleşme sayılmaktadır. Kanunlarda idarî sözleşme olduğu yönünde bir hüküm bulunmaması durumunda ise, idarî sözleşme olup olmadığının nitelendirmesini yargı organları yapmaktadır. Bu nitelendirmeyi yaparken organik kritere göre taraflardan en az birinin mutlaka kamu tüzel kişisi olması gerekmektedir. Taraflardan biri idare olan her sözleşme idarî sözleşme olmamakla birlikte, bir idarî sözleşmeden bahsedebilmek için mutlaka taraflardan birinin idare olması şarttır. Maddî kriter; yani, sözleşmenin içeriğine ilişkin olan kriter ise, sözleşmenin konusunun kamu hizmetinin doğrudan yürütülmesine ilişkin olması ve bu sözleşmenin özel hukuku aşan hükümler içermesidir⁶⁷. Nitekim idarî sözleşmelerin

pazarlık sonucu belli olacağı, güçlü konumda olanın mükellefin olduğu, idarenin daha güçlü olmasının mükellefin kanuna aykırı davranarak vergi ziyana sebebiyet vermesi, bu durumun da defter ve belgelerden açıkça anlaşıldığı durumlarda mümkün olabileceği yönünde bkz. **E. Yılmaz**, s. 330.

⁶⁶ Bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 482 vd.; **Günday**, s. 184 vd.; **Tan**, s. 304 vd.; **Gözler/Kaplan**, s. 450 vd.; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 481 vd.; **Kutlu**, s. 25 vd.; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017; **Güven**, s. 380 vd.; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 524 vd.; **Atay**, İdare, s. 553; **Çelik**, s. 525 vd.; **Karahanogulları**, s. 204 vd.

⁶⁷ Sözleşmenin konusunun bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olmasını ve sözleşmenin özel hukuku aşan hükümler içermesi kriterlerinin birlikte değil, seçimlik aranması gerektiği yönünde bkz. **Gözler/Kaplan**, s. 454-455. Üç kriterin birlikte aranması gerektiği yönünde bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 482 vd.; **Günday**, s. 185-186; **Tan**, s. 304 vd.; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017;

konusu bir kamu hizmetinin yürütülmesi, amacı da kamu yararı olmalıdır⁶⁸. Ayrıca Anayasa Mahkemesi de Danıştay da idarî sözleşmeden bahsetmek için organik kriterin yanında kamu hizmetinin doğrudan yürütülmesine ilişkin olması ve bu sözleşmenin özel hukuku aşan hükümler içermesini birlikte aramaktadır⁶⁹. İdarî sözleşmelerde idareye, kamu yararının temsilcisi ve sorumlusu olarak, karşı tarafa göre bazı üstünlükler tanınmıştır⁷⁰. İdarî sözleşmelerde, sözleşmenin konusunu oluşturan kamu hizmetinin temel ilkelerine uygun yürütülmesi ve kamu yararının gözetilmesi sorumluluğunu taşıyan idare, sözleşmenin karşı tarafına göre ayrıcalıklı durumdadır⁷¹. Ayrıca idarî sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar idarî yargıda çözümlenmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanmasının bu açıklamalar çerçevesinde idarî sözleşme olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine değinilmelidir. Uzlaşmada bir taraf idare olduğundan organik kriter sağlanmış olmaktadır. Uzlaşma sağlanamaması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddeye göre vergi mahkemelerinde yani idarî yargıda dava açılmakla birlikte, ayrıca uzlaşmada bir hatanın olması, uzlaşma başvurusunun kabul edilmemesi veya

Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 484; **Güven**, s. 382; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 525; **Atay**, İdare, s. 561-562. Bu yöndeki tartışmalar için ayrıca bkz. **Kutlu**, s. 21 vd.; **Karahanogulları**, s. 204 vd.

⁶⁸ **Gözübüyük/Tan**, s. 488; **Tan**, s. 306-307; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 485-487; **Güven**, s. 382; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 524; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 74-75; **Küçükaya**, Hukuki, s. 126. Kamu hizmeti kavramının kanunî ve içtihadî bir tanımı bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesi de kamu hizmeti kavramının belirsizliği konusuna vurgu yapmaktadır. Bkz. Any. M., 28.06.1995 tarih ve E. 1994/71, K. 1995/23, (RG. 20.03.1996-22586). Genel olarak kamu hizmeti kavramından, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin toplumun genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla doğrudan doğruya ifa ettiği ya da gözetimi ve denetimi altında özel kişilere yaptırdığı hizmetlerin anlaşılması gerektiği yönünde bkz. **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 483. Ayrıca bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 586 vd.; **Gözler/Kaplan**, s. 528.

⁶⁹ Any. M., 28.06.1995 tarih ve E. 1994/71, K. 1995/23, (RG. 20.03.1996-22586). Danıştay da, idarî sözleşmelerin, “*idarelerin tek yanlı kamusal yetkiye dayanarak kamu hizmetinin gereklerinin yerine getirilmesi için kamu yararı amacı ile bağitlanan idareye üstün hak ve yetkiler veren, gerektiğinde tek yanlı değişiklik ve fesih yetkisini de idareye tanıyan sözleşmeler olduğu*” üzerinde durmaktadır. Dş. 13. D., 30.05.2017 tarih ve E. 2016/674, K. 2016/2040, (www.kazanci.com, erişim tarihi: 22.11.2017).

⁷⁰ İdarî sözleşmelerin özellikleri için bkz. **Gözübüyük/Tan**, s. 482 vd.; **Günday**, s. 184 vd.; **Tan**, s. 297 vd.; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017; **Güven**, s. 380 vd.; **Gözler/Kaplan**, s. 452 vd.; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 484 vd.; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 524-525; **Atay**, İdare, s. 553-562; **Küçükaya**, Hukuki, s. 125 vd.

⁷¹ **Gözübüyük/Tan**, s. 492; **Günday**, s. 186-187; **Tan**, s. 302; **Odyakmaz**, Sözleşme, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, erişim tarihi: 22.11.2017; **Güven**, s. 383; **Gözler/Kaplan**, s. 454; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 487-489; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 525; **Atay**, İdare, s. 559 vd.

tarhiyat sonrası uzlaşmada ön inceleme aşamasında başvurunun reddedilmesi durumlarında açılacak davalar da vergi mahkemesinde görülmektedir. Ancak uzlaşmanın kesinliğinden dolayı, kural olarak, uzlaşmanın sağlanması durumunda buna ilişkin dava açabilmek mümkün değildir. Bu açılardan taraflar iradesiyle imzalanan uzlaşma tutanağının hukukî niteliği idarî sözleşmeye yaklaşmakla birlikte, bunun idarî bir sözleşme olduğundan bahsetmek de zor görünmektedir. Vergi idaresi ile uzlaşan mükellefin, bir kamu hizmetinin yürütülmesi işini doğrudan üstlenmesi veya kamu hizmetinin yürütülmesine doğrudan katılması gibi bir görevi bulunmamaktadır⁷². Burada mükellef kamu hizmetinin yürütülmesine katılmamakta veya kamu hizmetinin yürütülmesini üstlenmemektedir. Sadece mükellefin ödediği vergi veya ceza kamu hizmetlerinin ifasında kullanılmaktadır⁷³.

İdarî sözleşmeden bahsetmek için organik kriterin yanında sadece sözleşmede özel hukuku aşan hükümlerin bulunmasını yeterli gören görüş, vergi ödevi ve vergi alacağının tahsili konularının özel hukuku aşan düzenlemeler olmasından kaynaklı olarak uzlaşmanın idarî bir sözleşme olduğunu belirtmektedir⁷⁴. Buna karşın ise, idarenin uzlaşma ile özel hukuk kişisi ile giriştiği pazarlık sonucu bir anlaşma yaptığı ve bu doğrultuda bir tarafın diğerinin iradesini zorlamadığı veya ona karşı üstün bir konumda olmadığı, vergi idaresiyle mükellefin hukuken eşit konumda olduğu belirtilerek, uzlaşma kurumu açısından özel hukuk hükümlerini aşan hükümlerin bulunduğu söylemenin güç olduğu savunulmaktadır⁷⁵. İdarî sözleşmelerde, idareye tanınan bazı ayrıcalıklar ve verilen üstün yetkiler, uzlaşmaya taraf olan vergi idaresine veya uzlaşma komisyonlarına tanınmamakta, idare tek yanlı iradesi ile sözleşme ilişkisini etkileyememektedir (tek yanlı değiştirme, tek yanlı fesih, denetleme ve ceza verme gibi)⁷⁶. Uzlaşma görüşmelerinde vergi idaresi, mükellefi

⁷² **Küçükaya**, Hukuki, s. 126; **Çelik**, s. 527; **E. Yılmaz**, s. 331; **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 313; **Şenyüz**, Ceza, s. 303; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 88; **Karataş Durmuş**, s. 134; **Gök**, s. 285; **İRTEŞ GÜLŞEN**, s. 43.

⁷³ Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre "*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*". Kamu giderinin sebebi kamu hizmeti olmakla birlikte vergiler ancak kamu hizmetinin finansmanında kullanılmaktadırlar. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Vergi Gelirleri, s. 420 vd.; **Ertaş**, s. 31-60.

⁷⁴ **Çelik**, s. 527. Uzlaşmanın idarî bir sözleşme olduğu yönünde bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 171; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 72; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 218.

⁷⁵ **E. Yılmaz**, s. 331.

⁷⁶ **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 75; **Küçükaya**, Hukuki, s. 127. Ayrıca bkz. **Güneş**, s. 203; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 88; **Gök**, s. 285; **İRTEŞ GÜLŞEN**, s. 43.

uzlaşmaya varma konusunda zorlayamayacağı gibi tarafların uzlaşmaya varmalarını durumunda da uzlaşmadan tek taraflı olarak vazgeçmeleri, uzlaşma tutanağında tesbit edilen hususları değiştirmeleri veya kural olarak tutanağın iptalini sağlamaları mümkün değildir⁷⁷. Görüldüğü üzere uzlaşmanın içeriği özel hukuku aşan hükümler içermemektedir. Komisyonun uzlaşılacak vergi ve/ya da ceza tutarını önermek ve belirlemek konusunda bir üstünlüğü bulursa da, mükellef bu tutarı kabul etmek zorunda değildir. Aynı durum uzlaşma komisyonu için de geçerlidir. Her ne kadar hukukî anlamda eşit olmasalar da, uzlaşmanın içeriğinde, özel hukuku aşan hükümlerin bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Bu açıdan kanımızca, uzlaşmada özel hukuku aşan hükümler bulunmadığından ve mükellef kamu hizmetinin görülmesine katılmadığından veya kamu hizmetinin yürütülmesini üstlenmediğinden uzlaşma sonucu imzalanan tutanak idarî sözleşme niteliğinde değildir.

Ç. Sulh Sözleşmesi Olduğu Görüşü

Uzlaşma sağlanması sonucunda imzalanan tutanağın hukukî niteliğini sulh sözleşmesi olarak belirten yazarlar ve Danıştay'ın bazı kararları bulunmaktadır⁷⁸. Sulh sözleşmesi, bir hukukî ilişkideki uyuşmazlığa ve belirsizliğe karşılıklı ödümlerle son veren ve o ilişkinin içeriğini bağlayıcı şekilde belirleyen bir sözleşmedir⁷⁹. Buna göre, sulh sözleşmesinin varlığından bahsedebilmek için taraflar arasında daha önceden var olan bir hukukî ilişkiden kaynaklı bir anlaşmazlık olması; tarafların karşılıklı fedakârlıkta bulunması; tarafların amacının dava açılmasını veya açılan davayı önlemek olması gerekmektedir.

Uzlaşmada da vergi idaresi ile mükellef bir araya gelerek, vergi idaresi tarhedilen vergi ve/ya da cezanın bir kısmından vazgeçebileceğini mükellefe bildirmekte, mükellef de haklı olduğunu düşündüğü bir konuda dava açmaktan

⁷⁷ **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 75; **Küçükaya**, Hukuki, s. 127; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 89; **Gök**, s. 285.

⁷⁸ **Kumrulu**, s. 22; **Candan**, s. 260; **Kitiş**, s. 9; **Şengöz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.09.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 13. Dş. VDDGK, 29.09.2000 tarih ve E. 2000/70, K. 2000/272 (Karşı oy yazısı), www.kazanci.com, erişim tarihi: 22.11.2017. Dş. İBK. 2.7.1985 tarih ve E. 1985/5, K. 1985/4 (RG. 22.12.1985-18966).

⁷⁹ Bkz. **Tandoğan**, s. 13 vd.; **Yavuz/Acar/Özen**, s. 31; **Zevkliler/Gökyayla**, s. 14; **Aydoğdu/Kahveci**, s. 36 vd.; **Atalı**, Pekcanitez Usûl, s. 2033 vd.; **Akil**, s. 2.

vazgeçmekte ve takip edilen meblağı ödeyerek borcundan kurtulmaktadır. Bu durumda bazen vergi idaresi kendi haklı olduğunu düşündüğü konuda dava yolu yerine vergi ve/ya da cezanın hazineye hızlı bir şekilde intikalini sağlamak için alacağın bir kısmından vazgeçmekte; bazen de mükellef dava açarak kurtulacağını düşündüğü vergi ve/ya da cezaya ilişkin anlaşmazlığını daha kısa sürede ve vergi idaresiyle iletişimde kalarak idarenin vazgeçebileceği kısmından arta kalan vergi ve/ya da cezayı ödeyerek anlaşmazlığı sona erdirmektedir. Görüldüğü üzere, sulh sözleşmesinde olduğu gibi uzlaşmada da taraflar birtakım fedakârlıklarda bulunmaktadırlar⁸⁰. Vergi idaresi ile mükellef arasında, uzlaşma görüşmelerinden önce vergi idaresince yapılan tarhiyat ve/ya da kesilen ceza veya tarhiyata esas olacak olan bir vergi incelemesi olmakta ve bu hukukî ilişkinin üzerine taraflar arasında bir anlaşmazlık ortaya çıkabilmektedir. Tarafların uzlaşmaya varması durumunda, anlaşmazlık yargı yoluna gitmeden çözümlendiğinden dava açılmasını önleme işlevi de bulunmaktadır⁸¹. Ancak sulh sözleşmesinde olduğu gibi uzlaşmanın açılan bir davaya son verme işlevinin bulunduğu bahsetmek zordur. Dava açma süresi içerisinde (vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde) tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulduğu, tarhiyat öncesi uzlaşmaya da vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden başvurulacağından açılmış bir davaya son verme işlevi uzlaşma açısından ancak çok sınırlı durumlarda söz konusu olabilmektedir. Mükellef vergi mahkemesinde dava açmışsa; ancak 30 günlük dava açma süresi geçmeden ve vergi mahkemesince de herhangi bir karar verilmeden uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşmanın bir davaya son verme işlevinden bahsedilebilir. Ancak bu durumda da uzlaşma mahkeme önünde değil, mahkeme dışında gerçekleşmektedir⁸². Sulh sözleşmesinin gerçekleştirilebilmesi için herhangi bir süre sınırı bulunmazken, tarhiyat öncesi uzlaşmaya da tarhiyat sonrası uzlaşmaya da ancak belirli zamanlarda başvurulabilir⁸³. Bir alacağın icra yoluyla tamamen tahsil

⁸⁰ Bkz. **Tandoğan**, s. 13; **Yavuz/Acar/Özen**, s. 32; **Zevkliler/Gökyayla**, s. 14; **Nas**, Uzlaşma, s. 15; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 76; **Küçükaya**, Hukuki, s. 128; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 89; **Çelik**, s. 523; **Gök**, s. 285.

⁸¹ **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 77; **Küçükaya**, Hukuki, s. 129; **E. Yılmaz**, s. 333.

⁸² **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 77; **Küçükaya**, Hukuki, s. 130. Uzlaşmanın mahkeme dışı sulh sözleşmesine benzediği yönünde bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 90. Davaya son verme işlevi için ayrıca bkz. **Karataş Durmuş**, s.136.

⁸³ **Küçükaya**, Hukuki, s. 130. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen sulh mahkeme içi sulhtur ve bu kanunun 314'üncü maddesine göre davanın açılmasından hükmün kesinleşmesine

edilmesinin şüpheli olduğu durumlarda sulh sözleşmesi yapılabileceği; vergi hukukunda ise, tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş bir vergi ve/ya da ceza için de uzlaşmaya varılabileceği belirtilmektedir⁸⁴. Ancak vergi hukukunda tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesi bitinceye kadar; tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren başvurulabilmektedir. Her iki durumda da tahakkuk eden bir vergi ve/ya ceza bulunmamaktadır. Tahsil aşamasında olan bir vergi ve/ya ceza için ise, uzlaşmaya başvurulamamaktadır.

Uzlaşma komisyonu, vergi ve/ya da cezaya ilişkin indirebileceği oranı belirlerken yargı sonunda tahsil edebileceği miktarı göz önünde bulundurarak bir indirim oranı takdir edebilir. Ayrıca sulh sözleşmesinde taraflar aralarındaki uyuşmazlığı anlaşarak sonuçlandırmayı amaçlamakta olup, amaç tahsili şüpheli olan alacaklar için sulh sözleşmesi yapmak değildir. Bu sebeple sanki sadece tahsili şüpheli alacaklar için sulh sözleşmesi yapılabileceği gibi bir yorum yapmak doğru olmaz. Sulh sözleşmesi tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği durumlar için mümkün iken ve yetkinin kamu organlarında olduğu konularda sulh sözleşmesi yapılamayacakken⁸⁵, uzlaşmada konu devletin vergi alacağıdır ve kanunla konulan ve muaccel hale gelen bu alacak üzerinde idarenin takdir yetkisi kural olarak bulunmadığı gibi vergi mükellefi de bu alacak üzerinde serbestçe tasarrufta bulunamamaktadır. Uzlaşma tutanağını ihtirazî kayıtla imzalayamaması ve mükellefin çoğu zaman kendisine teklif edilen miktar üzerinden pazarlığa girişmesi tarafların eşit hukukî durumda olduklarının kabulünü güçleştirmektedir⁸⁶. Nihayet sulh sözleşmesi tamamen özel hukuk hükümlerine tâbi iken, uzlaşma sözleşmesi kamu hukuku özelde de vergi hukuku hükümlerine göre yapılmaktadır⁸⁷.

kadar davanın her aşamasında yapılabilir. Ayrıca bkz. **Atalı**, Pekcanitez Usûl, s. 2034; **Akil**, s. 4 ve 10.

⁸⁴ **Küçükaya**, Hukuki, s. 130.

⁸⁵ Bkz. **Tandoğan**, s. 17; **Yavuz/Acar/Özen**, s. 32; **Zevkliler/Gökyayla**, s. 14-15; **Atalı**, Pekcanitez Usûl, s. 2033; **Aydoğdu/Kahveci**, s. 38; **Çelik**, s. 524; **Akil**, s. 6.

⁸⁶ **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 315. Ayrıca bkz. **Şenyüz**, Ceza, s. 303; **Karataş Durmuş**, s. 136.

⁸⁷ **E. Yılmaz**, s. 333; **İrteş Gülşen**, s. 43-44.

D. Değerlendirme

İdarî işlem, idarî sözleşme veya idarenin özel hukuk sözleşmesi olarak nitelendirilemeyecek olan uzlaşmanın, iki taraflı ve mahkeme dışı sulhe benzemekle birlikte ondan farklı yönlerinin bulunduğu da ortaya konulmuştur.

Uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşmanın sağlanması durumunda imzalanan tutanak, iki tarafın karşılıklı irade açıklamalarının birbirine uygun düşmesiyle imzalandığından bir sözleşme niteliğini taşımaktadır. Ancak burada vergi hukuku anlamında bir sözleşme bulunmaktadır⁸⁸. Nitekim uzlaşma sonunda imzalanan sözleşme iki tarafın da özel hukuk kişisi olduğu ve özel hukuk kurallarına tâbi bir sözleşme olmayıp; bir tarafta devletin bulunduğu ve Vergi Usul Kanunu ek 1 ve devamı maddelerine uygun olarak kurulan bir sözleşmedir. Özel hukukta sözleşme kavramı açıklanırken Borçlar Hukuku'nda tanımlanan sözleşme ve onun ayrımlarından (isimli-isimsiz veya tipik-atipik) yararlanılmaktadır. Uzlaşma sağlanması sonucunda imzalanacak sözleşme için de aynı ayrımın yapılmasının doğru veya gerekli olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince Türk Borçlar Kanunu'nda ve diğer kanunlarda düzenlenmiş bulunan "isimli (tipik) sözleşmeler" (satım, kira, hizmet, vekâlet vb.) denilen sözleşmelerin

⁸⁸ Uzlaşma sağlanması durumunda düzenlenen sözleşmenin damga vergisine tâbi olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Vergi idaresiyle vergi ödevlisi arasında düzenlenen uzlaşma sözleşmesinin Damga Vergisi Kanunu'nun ekli (1) sayılı tabloda yer alan tahkimname veya sulhname özelliği taşıdığı, bu sebeple damga vergisine tâbi olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Uğurlu**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 08.09.2017. Uzlaşma tutanaklarının Damga Vergisi'nin 4'üncü maddesinden de yola çıkarak, sulhname niteliğinde olduğu, uzlaşmanın vaki olması durumunda damga vergisi tarhiyatının yapılacağı, uzlaşma tutanaklarıyla ilgili getirilen bir istisnaya kanunda rastlanmadığı yönünde bkz. **Acabey**, s. 168-169. Damga Vergisi'nin konusuna 1'inci maddesinde, kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların girdiği, kâğıtlar teriminden "yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin" anlaşılması gerektiği belirtilmektedir. Görüldüğü üzere belgelerin ekli (1) sayılı tabloda yazılı belgelerden olması, imzalanması ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek bir belge olması gerekmektedir. Uzlaşma sözleşmesinin ek (1) sayılı cetvelde sulhname ve tahkimname olarak değerlendirilmesi mümkün olabilmektedir. Uzlaşmaya varılması durumunda iki tarafın da imzaladığı bir sözleşme söz konusudur. Bu sözleşme herhangi bir hususu ispat etmek için de kullanılacak bir yapıya sahiptir. Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisinden istisna olduğu düzenlenmektedir (DVK. m. 9). Kanuna ekli (2) sayılı tabloda ise, vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşmanın sağlanması sebebiyle imzalanan sözleşmelerin Damga Vergisi'nden istisna olduğuna ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Mevcut durumda uzlaşma sözleşmesi Damga Vergisi'ne tâbi olmalıdır. Bu durumda resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisi'ni kişilerin ödeyeceği düşünüldüğünde (DVK. m. 3), uzlaşma sonucunda mükelleflere ek bir maliyet çıkarılmış olduğunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

haricinde aralarında bir sözleşme ilişkisi kurmak isteyen taraflar, kanunda sayılan sözleşme tiplerinin dışında, hukuka, ahlâka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı olmamak ve konusu imkânsız olmamak şartıyla, öğelerini kendileri belirleyebilecekleri ve kanunda düzenlenmemiş olan bir sözleşme tipi (isimsiz sözleşme) yaratabilirler⁸⁹. Görüldüğü üzere özel hukukta- Borçlar Hukuku'nda sözleşme serbestisinin olması isimli-isimsiz sözleşmeler ayırımına ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur⁹⁰. Vergi hukukunda bir sözleşmeden bahsederken sözleşme kavramı bizi Borçlar Hukuku'na götürmekle birlikte, kamu hukukunda özelde de vergi hukukunda sözleşme serbestisi ilkesi bulunmamaktadır⁹¹. Bu sebeple isimsiz sözleşmelerin bir alt türü olan kendine özgü yapısı olan sözleşmelerden vergi hukuku alanında bahsetmek mümkün değildir. Görüldüğü üzere, Borçlar Hukuku alanındaki kavramlardan yararlınsak da uzlaşma görüşmeleri sonucunda yapılan uzlaşma sözleşmesini kendine özgü yapısı olan-atipik bir sözleşme olarak nitelendirmek mümkün değildir⁹².

⁸⁹ Bkz. **Tandoğan**, s. 9; **Eren**, s. 17 vd.; **Aral**, s. 50; **Oğuzman/Öz**, s. 46 vd.; **Zevkliler/Ertay/Havutçu/Aydoğdu/Cumaloğlu**, s. 107. Kişilerin yapabilecekleri sözleşmelerin, mutlaka kanunen düzenlenmiş tiplere uygun olması gerektiği kabul edilmemiş; sözleşme serbestliği ilkesinin sınırları içinde aralarındaki ilişkinin özellikleri gerektirdiği ölçüde kanunî tiplerden tamamen veya kısmen sapabilecekleri esas benimsenmiştir. Bkz. **Kuntalp**, s. 2

⁹⁰ Borçlar hukukunda isimli-isimsiz sözleşme ayırımı yapılırken sözleşmenin esaslı unsurlarının kanunda düzenlenmiş olup olmadığından hareket edilmektedir. Unsurları ve bunların bir araya geliş tarzları açık olarak kanunda düzenlenmiş sözleşmeler isimli, diğerleri isimsiz sözleşme olarak kabul edilmektedir. Bkz. **Eren**, s. 17-18; **Erdenk**, s. 39; **Kuntalp**, s. 3-4. İsimli sözleşme ve atipik sözleşme kavramının aynı anlamı taşıdığı yönünde bkz. **Aral**, s. 49; **Erdenk**, s. 39; **Aydoğdu/Kahveci**, s. 25. Diğer yandan, tipik-atipik sözleşme ayırımında tipleşmiş olup olmadığı; isimli-isimsiz sözleşme ayırımında ise, kanunda düzenlenmiş olup olmamanın esas alındığı; bu iki ayırımın aynı anlamı taşımadığı da belirtilmektedir. Şöyle ki, isimli bir sözleşme aynı zamanda tipik olmakla birlikte, kanunen düzenlenmemiş olan isimsiz bir sözleşme uygulamanın yarattığı olağan bir tipe dönüşebilmekte, bu durumda uygulama sonucu tipleşmiş olduğundan tipik sayılabilmektedir. Tipik bir sözleşmeden bahsedebilmek için en az esaslı unsurlarının kanunda veya genel bir ihtiyacı karşılamak üzere gelişen bir uygulama sonucu gerçekleşmiş bir teamülle belirlenmiş olması gerektiği vurgulanmaktadır. Böylelikle isimsiz bir sözleşmenin tipik bir sözleşme de olabileceği ortaya konulmaktadır. Bu sebeple kendine özgü sözleşmelerden doğrudan atipik olarak bahsedilemeyeceği, isimsiz sözleşmelerin atipik ve olağan isimsiz sözleşme olarak ayrılabilmesi, atipik sözleşmelerin ise, uygulamada tek bir kez veya çok nadiren uygulanan isimsiz sözleşmelerden olduğu belirtilmektedir. Bu noktada uygulamada kendine özgü sözleşmeler olarak bahsedilen sözleşmelerin olağan olma niteliğini kazanmış olduğu, örneğin kendine özgü şartları olan sulh sözleşmesinin uygulamanın yarattığı olağan bir tip olduğu üzerinde durulmaktadır. Bu yönde bkz. **Kuntalp**, s. 7-8 ve 15.

⁹¹ İdare hukukunda sözleşme serbestliği ilkesinin geçerli olmadığı yönünde bkz. **Kutlu**, s. 17.

⁹² Uzlaşmanın kendine özgü şartları olan sui generis yapıya sahip vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan bir sözleşme olarak değerlendirilmesi yönünde bkz. **Güneş**, s. 203; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 78; **Küçükaya**, Hukuki, s. 131; **E. Yılmaz**, s. 335; **Batun**, Uzlaşma I, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.02.2017; **Şenyüz**, Ceza, s. 304; **Karataş Durmuş**, s. 138. Uzlaşma sözleşmesinin kendine özgü niteliği ve özellikleri olan bir sözleşme olduğu yönünde bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**,

Uzlaşma sözleşmesinin isimli bir sözleşme olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki, sözleşme tiplerinin özelliklerine bakıldığında sözleşme tiplerinin birer unsurlar bütünü olduğu ve özel bir durumu genel olarak düzenlediği görülmektedir⁹³. Taraflar arasında bulunan bir sözleşme tipinden bahsedildiği zaman bununla o somut olayın o akit tipine uygun düştüğü bahsedilmekte olup, tip ile somut bir sözleşme değil çok defalar karşılaşılabilecek bir sözleşme düzenlenmektedir⁹⁴. Esaslı unsurları soyut bir şekilde düzenlenen sözleşmeler bu sebeple isimli sözleşmeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma sağlanmasıyla imzalanan sözleşme bakımından da uzlaşma görüşmelerine ne zaman başlanacağı; nasıl yapılacağı; kimlerin bulunacağı; sözleşmenin ne şekilde düzenleneceği ve sonuçlarının ne olacağı Vergi Usul Kanunu'nun ek 1 ve devamı maddelerinde ve de Uzlaşma Yönetmeliklerinde düzenlenmektedir. Uzlaşılabilecek meblağla ilgili kanunda bir düzenleme bulunmaması ise, sözleşmelerin özel bir durumu genel –soyut olarak düzenlemesinin bir sonucudur. Bu sebeple uzlaşma sözleşmesinden vergi hukuku alanında isimli ve tipik bir sözleşme olarak bahsetmek gerekmektedir⁹⁵.

IV. UZLAŞMA KURUMUNUN BENZER KAVRAM VE KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

A. Genel Açıklama

Hukukun birçok alanında anlaşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözülmesine ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır. Böylelikle anlaşmazlığın daha kısa sürede ve daha az masrafla çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Temelde bu amaçla yapılan düzenlemelerden vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan uzlaşmanın benzer ve farklı yönlerinin ortaya konulması gerekmektedir. Böylelikle uzlaşma kurumunun çerçevesi daha net bir şekilde çizilebilecektir.

s. 90; **İrteş Gülşen**, s. 44. “Sui generis iki taraflı bir idarî işlem” olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 316.

⁹³ Bkz. **Kuntalp**, s. 66 vd.

⁹⁴ **Kuntalp**, s. 75.

⁹⁵ Uzlaşmayı, vergi hukukunun kendisine has bir kurumu olarak kabul etmek gerektiği ve “idarî olmayan sözleşme” olarak nitelendirilebileceği yönünde bkz. **Gerçek**, s. 125. “İdari olmayan sözleşme” nitelendirmesi için ayrıca bkz. **Üstün**, Takdir, s. 129.

Uzlaşma kurumu ile diğer kurumlar arasında karşılaştırma yapılırken, düzenlemelerin uzlaşmayla benzer ve farklı yönlerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu sebeple bu düzenlemelerin genel çerçevesi ortaya konulmakta; ele alınan kurumlara ilişkin tartışmalara ancak uzlaşma ile karşılaştırma yapılabileceği ölçüde girilmektedir. Hem özel hukuk alanında hem de kamu hukuku alanında kullanılan, ilk plânda anlaşmazlıkların yargıya intikalini önlemeyi amaçlayan bu düzenlemelere ilişkin ilk olarak alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına yer verilmektedir. Bu yollar aslında bu kapsamda yapılan düzenlemelerin temelini oluşturmaktadır. Nitekim alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının farklı şekilde ele alınmalarıyla farklı hukuk alanlarında düzenlemeler yapılmaktadır. İkinci olarak, borçlar hukuku anlamındaki sözleşme ile uzlaşmanın sağlanmasıyla imzalanan uzlaşma sözleşmesi karşılaştırılmaktadır. Ardından ceza hukuku çerçevesinde belli suç tipleri için yapılan uzlaştırmanın vergi hukukundaki uzlaşmayla benzer ve farklı yönlerine yer verilmektedir. İdare ile olan anlaşmazlıkların yargıya taşınmasının engellenmesi amacıyla getirilen düzenlemelerden kamu denetçiliği ve idarenin taraf olduğu anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözümüne ilişkin açıklamalar yapılarak, bunların uzlaşma kurumundan farklılıkları ortaya konulmaktadır. Son olarak ise, Vergi Usul Kanunu'ndaki uzlaşmaya benzer ve diğer kavram ve kurumların uzlaşma ile ilişkisine yer verilmektedir.

B. Alternatif Anlaşmazlık/Uyuşmazlık Çözüm Yolları

1. Genel Olarak

Bir uyuşmazlık ortaya çıktığında bunun çözümü için genel yöntem yargı yoluna başvurmaktır. Son zamanlarda yargılama aşamasında sorunlar yaşanmakta, bu sorunlar nedeniyle yargı eleştirilmektedir. Bu eleştiriler ise, genellikle iki temel alanda yoğunlaşmaktadır⁹⁶. İlki, yargılama sonucunda kazanma-kaybetme gibi sadece iki sonuca odaklanılarak kişilerin özel ihtiyaçlarını karşılamaya uygun hale getirilmiş yenilikçi sonuçlara imkân vermemesi; ikincisi ise, yargılama sürecinin zaman kaybettirici, pahalı ve yavaş olmasıdır.

⁹⁶ Bu eleştiriler için bkz. Ellis, s. 18

Taraflar arasındaki anlaşmazlıkların, mahkemeye başvurmadan, tarafların bir araya gelerek barışçıl bir biçimde çözümlenmesi hukukun çeşitli alanlarında son zamanlarda yaygın şekilde uygulanmaya başlamıştır⁹⁷. Yapılan eleştiriler de dikkate alınarak geliştirilen ve birçok ülkede kullanılan alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları, günümüzde Kıta Avrupası'nı da etkisi altına almıştır⁹⁸. Sorunların yargı yoluna başvurmadan taraflar arasında çözümlenmesiyle çoğu zaman hem para hem de zaman tasarrufu sağlanmaktadır. Ayrıca bu yol, taraflara önceden tahmin edilemeyen mahkeme kararlarının aksine, tarafları tatmin edici çözümler sunar. Tabii ki bu yolların denenmesi ve tarafların anlaşamaması durumunda, uyuşmazlık çözümü için kişiler yargı yoluna başvurabileceklerdir. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları, yargının yerine kullanılacak bir çözüm yolu olmaktan ziyade, yargının daha etkin ve verimli çalışmasını sağlamaya çalışan, yargının yanında etkin ve barışçıl hukukî yollardır⁹⁹.

“Alternatif” kelimesinin Türk Dil Kurumu'ndaki ilk anlamı olan “seçenek” kelimesinden yola çıkarak, hukukumuzda kullanımı yerleşmiş olan “alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları” kavramı, bu yolların yargı yoluna bir seçenek olarak algılanmasına sebep olabilir¹⁰⁰. Nitekim “alternatif” kelimesinin kullanılmasının yanlışlık içerdiği, bunun yerine “uygun” kelimesinin kullanılmasının gerektiği vurgulanmaktadır¹⁰¹. Diğer taraftan, “alternatif” kelimesinin, mevcut sistemin yerine ikame edilme olarak algılanmaması gerektiği, yargı sisteminin mutlak egemenliğine hiçbir şeyin “alternatif” olamayacağı; bu yöntemlerin yargı sistemi ile rekabet içinde olmadığı gibi amacın yargısal yollara başvurmayı da

⁹⁷ Bkz. **Ellis**, s. 18; **Suulivon/Solomou**, s. 1035; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 196; **M. Özbek**, Arabuluculuk, s. 114; **Pekcanitez**, s. 13; **Özbay**, s. 459; **Bulur**, s. 31. Mahkemelerdeki iş yükü dikkate alındığında, “en kötü uzlaşma en iyi yargısal çözümden iyidir” görüşünün hukuk sistemlerine yerleştiği belirtilmektedir. Bkz. **M. Özbek**, Alternatif, s. 191.

⁹⁸ Bkz. **M. Özbek**, Alternatif, s. 192; **Özbay**, s. 463; **Bulur**, s. 31; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 354 vd.; **M. Özbek**, Arabuluculuk, s. 116 vd.; **Ildır**, s. 31 vd.; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 32 vd.; **Asiltürk**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017.

⁹⁹ Bkz. **Tanrıver**, s. 152; **Bulur**, s. 33; **Kekeç**, s. 56 vd.; **Yazıcı Tıktık**, s. 5-6; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 24-25. “Alternatif” kelimesinin kullanılmasının yanlışlık içerdiği, bunun yerine “uygun” kelimesinin kullanılmasının gerektiği konusunda bkz. **Nians/Popplewell**, s. 50. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden mahkemelerin dışında resmî veya merkezî olmayan, devletin doğrudan desteklediği ve izin verdiği kurumlar aracılığıyla çözülmesinin algılanması gerektiği vurgulanmaktadır. Bkz. **Şahin Ceylan**, s.172-173.

¹⁰⁰ Bkz. <http://www.tdk.gov.tr/>, erişim tarihi: 01.04.2018.

¹⁰¹ **Nians/Popplewell**, s. 50

ortadan kaldırmak olmadığı da belirtilmektedir¹⁰². “Alternatif” kelimesinin Türk Dil Kurumundaki diğer anlamı ise, “değişik, farklı” dır. Kelimenin kökeni Fransızca olup, Latince “alter” “öbür, öteki, başka” sözcüğünden türetilmiştir¹⁰³. Bu sebeple “alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları” kavramı, başka-farklı anlaşmazlık çözüm yolları yani yargıdan farklı-başka anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları anlamındadır. İç hukukta süregelen kullanım ve anlamsal olarak da kullanımın yanlış olmaması sebebiyle çalışmada da “alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları” kavramı tercih edilmiştir.

Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözümü, uyuşmazlıkları çözmekle görevli mahkemelerin yanında uygulama alanı bulmakta, genellikle tarafsız ve objektif üçüncü bir kişinin, mevcut uyuşmazlığın çözümü konusunda taraflara yardımcı olmak ve anlaşmazlıkların çözümüne katkıda bulunmak amacıyla tarafları biraraya getirmektedir¹⁰⁴. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları, taraflar arasındaki ilişkiye mümkün olduğu kadar az müdahaleyi gerekli ve uygun bulan düşüncenin devamı olarak, taraflar arasında ortaya çıkan anlaşmazlığa dışarıdan müdahale edilmeksizin, tarafların kontrolünde en hızlı ve etkin olarak taraflar arasındaki iletişimle çözüme kavuşturulacağını benimsemekte, pratik ve teknik birtakım fayda ve avantajlara da dayanarak uygulamada tercih edilen esnek çözümler sunmaktadır¹⁰⁵. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözümünde mücadelenin yerini uzlaşma, hakların uygulanmasının yerini etkililik, cebrin yerini tarafların ikna edilmesi almakta; öncelikli amaç hukuka uygun bir sonuca varmak değil, anlaşmazlığın/uyuşmazlığın uzlaşma ekseninde ve tarafları tatmin edecek şekilde çözülmesi olmaktadır¹⁰⁶. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri ve kamu düzeninden kaynaklanmayan

¹⁰² M. Özbek, Çözüm I, s. 198 vd.

¹⁰³ <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/alternatif>, erişim tarihi: 01.04.2018.

¹⁰⁴ Erdem, Çözüm, s. 45. Anlaşmazlık/uyuşmazlıkların alternatif çözüm yollarına ilişkin tanımlar için bkz. Tanrıver, s. 151; Kekeç, s. 13; Bulur, s. 31; Biniş, s. 18; M. Özbek, Arabuluculuk, s. 114; M. Özbek, Çözüm I, s. 191; Taşpolat Tuğsavul, s. 22; Durak, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017; Karataş Durmuş, s. 248-249. Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının özellikleri için bkz. M. Özbek, Çözüm I, s. 197-198; Erdem, Çözüm, s. 48 vd.

¹⁰⁵ Bkz. Özbek, Çözüm, s. 127 vd.; Erdem, Çözüm, s. 44; M. Özbek, Arabuluculuk, s. 114-115; İldir, s. 26 vd.; Kekeç, s. 14.

¹⁰⁶ Şahin Ceylan, s. 4.

anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar için tarafların bu yöntemleri kullanmak istemeleri yani gönüllülük durumunda uygulama alanı bulmaktadır¹⁰⁷.

Anlaşmazlığın yargı yoluna başvurmadan çözümü, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının hukuk düzeni tarafından tanımlanıp işlevsel hale getirilmesiyle imkân bulabilmektedir¹⁰⁸. Mahkeme önünde dava açma hakkı birçok durumda Anayasa gereği korunduğu için, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarıyla elde edilen sonuç taraflar arasında nadiren bağlayıcıdır¹⁰⁹. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yolları, yargıya alternatif olan veya onun yerine kullanılmak istenen yollar değil, yargısal yolların yanında, ilgililerin istemeleri üzerine başvuru yollarıdır. Bu yollarla çözüm bulunamaması durumunda tarafların yargıya başvuru hakkı korunmaktadır¹¹⁰. Taraflar arasında var olan bir soruna alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanarak, gönüllü bir anlaşmayla çözüm üretmeye ve bu anlamda dava açma hakkından bir anlamda feragat etmeyi yasama ve yargı organı da uygun bulmaktadır¹¹¹. Anlaşmalar düzgün ve âdil bir şekilde yapıldığı sürece mahkemeler de alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarını kullanarak anlaşmazlığı çözmek için tarafları yönlendireceklerdir. Tarafların alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarını kullanmak istemeye istekli olması da bu yolların işlevsel kullanılabilmesi için önemlidir. Alternatif anlaşmazlık çözüm yolları ya kanunun verdiği görevin bir sonucu olarak (bazen “dayatmacı” ADR olarak

¹⁰⁷ **Ildır**, s. 41-42; **Tanrıver**, s.152; **Bulur**, s. 32; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 26. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarına başvurunun zorunlu kılınmaması gerektiği, böyle bir zorunluluğun, özellikle iş yükünün fazlalığı sebebiyle yargılama sürecinin ağır işlediği ülkelerde, uyuşmazlık çözüm sürecinin daha da uzamasına sebep olacağı belirtilmektedir (**Tanrıver**, s. 154). Arabuluculukta benzer yaklaşım için bkz. **Taşpolat Tuğsavul**, s. 127. Bunun yanında alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarından olan arabuluculuğun zorunlu olarak düzenlenmesinin olumlu yanları olabileceği gibi olumsuz yanlarının da olabileceği; ancak, olumlu yanlarının göz ardı edilmemesi gerektiği yönünde bkz. **Yazıcı Tıktık**, s. 40-42.

¹⁰⁸ **Erdem**, Çözüm, s. 44. Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarının, sorunların yargı yolu ile çözümü ile karşılaştırıldığında, sağladığı avantajlar açıkça ortaya konularak, anlaşmazlık/uyuşmazlık çözümünde, alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarının özelde de arabuluculuğun, amaca en uygun ve en ideal yol olduğu yönünde kamuoyunda bir bilinç oluşturulması için gayret edilmesinin; bunun için de her türlü kitle iletişim araçlarından yararlanılmasının gerektiği; kişilere aile içinden ve ilkokuldan başlayarak, hayatın her alanında, sorunlarını, diyalog içinde, müzakerelerde bulunmak suretiyle çözüme alışkanlığı kazandırılması bilincinin oluşturulması yönünde çaba sarf edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Tanrıver**, s. 168-169.

¹⁰⁹ **Ellis**, s. 18; **Ildır**, s. 30.

¹¹⁰ Bkz. **Ildır**, s. 64; **Tanrıver**, s. 152; **Bulur**, s. 31.

¹¹¹ **Ellis**, s. 18.

adlandırılır) veya taraflar arasında anlaşmanın bir sonucu olarak (“sözleşmeci” ADR) olarak uygulanabilir¹¹².

Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının yargı yolu karşısında olumlu yönleri şu şekilde özetlenebilir; taraflar çözüm sürecine doğrudan katılırlar; taraflar arasındaki ilişkiler gelecekte de devam edebilir ve bu şekilde ticarî ilişkiler korunur; anlaşmazlık/uyuşmazlık daha az masrafla ve daha hızlı çözüme kavuşturulur; her iki tarafın da tatmin edilmesi amaçlanır ve böylelikle tarafların adalet sisteminden daha çok tatmin olması sağlanır; tarafların ihtiyaçlarına daha çok cevap vermesi söz konusudur; mahremiyet ön plândadır; gönüllülüğe dayanır; geçmişi değil geleceği gözeten bir anlayış hâkimdir; daha esnek ve ılımlı bir süreç olduğundan yaratıcı fikirlere açıktır¹¹³.

Anlaşmazlık çözüm yollarına ilişkin eleştiriler de yapılmaktadır. Bu eleştiriler ise, genel olarak; bu yolla getirilen çözümlerin teorik temelden yoksun olması; taraflar arasındaki eşitsizliklere dikkat edilmeden anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların nasıl çözümleneceğine bakılması; çözüm için yardımcı olan üçüncü kişinin tarafsızlığının bir varsayım olması; eşit olmayanlar arasındaki mevcut avantajların çözümün tarafı olmasına sebebiyet verebilecek olması; taraflardan birinin uzlaşmaya yönelik isteksizliğinin bulunması durumunda bu yollardan beklenen faydanın sağlanamayacak olması; hasım taraflarca gelecekte yapılacak taleplere cesaret verecek olması; uzlaşma kültürünün tam yerleşmediği ülkelerde bu yolların etkin ve yaygın bir şekilde kabul görmesinin pek mümkün olmayacak olması; bu yolların amaçlarını kaybederek avukatlara yeni gelir kapısı sağlamaya hizmet edebileceği; bu yolların yetersiz kalabileceği ve bazı anlaşmazlıkların yargı yolu dışında çözülemeyeceği şeklindedir¹¹⁴.

Alternatif anlaşmazlık çözüm yolları bakımından başlıca üç yoldan bahsedilebilir. Bunlar; taraflar arasında müzakere, arabuluculuk ve anlaşmazlıkların hakem yoluyla çözümlenmesi (tahkimdir). Başka alternatif anlaşmazlık çözüm yolları olmakla birlikte, esas olarak bunlar arabuluculuk ve tahkimin

¹¹² Ellis, s. 18.

¹¹³ Bkz. Tanrıver, s. 158; Bulur, s. 41-42; M. Özbek, Alternatif, s. 115-116; M. Özbek, Çözüm I, s. 284 vd.; Pekcanitez, s. 14; İldır, s. 61 vd.; Biniş, s. 18-19; Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s.152-153.

¹¹⁴ Bkz. M. Özbek, Çözüm I, s. 332 vd.; Pekcanitez, s. 14; Kekeç, s. 15-17; Tanrıver, s. 159-160.

varyasyonlarıdır¹¹⁵. Bu sebeple çalışmada müzakere, arabuluculuk ve tahkimle vergi hukukundaki uzlaşmanın karşılaştırılması yapılmakta ve benzer ve farklı yönlerine yer verilmektedir.

2. Müzakere

Müzakere, bir konu hakkında karar vermeden önce karar verecek kişiler arasında görüşlerin ortaya konularak, ortaya çıkan anlaşmazlıklarla ilgili genel olarak karşılıklı ya da bazen üçüncü kişilerin yardımı aracılığıyla görüşme yapılarak anlaşmazlıkların çözümünü sağlayan bir yoldur¹¹⁶. Amaç anlaşmazlığın, daha karmaşık bir hale gelmeden ve yargı önüne taşınmadan çözülmesidir. Müzakere görüşmelerinin amacı, ortak bir zemini bularak uzlaşmak olup, görüşmelerde tarafların esaslı menfaatleri belirlenir ve her iki tarafa da neticede “evet” dedirtmek amaçlanır¹¹⁷. Özellikle bilgi eksikliğinden kaynaklı bir anlaşmazlık olması durumunda müzakere önemli katkı sağlamaktadır¹¹⁸. Genel olarak müzakere sürecini taraflar karşılıklı yürütürken, bazen gereksiz çekişme alanlarının ve zaman kaybının önlenmesi ve müzakerenin daha başarılı olması için müzakere ve uzlaşma yeteneklerine sahip üçüncü bir kişinin sürece katılması da mümkündür¹¹⁹. Müzakere, bir taraftan ortaya çıkan anlaşmazlıklarda, tahkim veya devlet yargısının çaresiz kaldığı durumlarda nihai çözüme gidilebilen ortak bir faaliyet olarak tanımlanmış¹²⁰ olmakla birlikte; diğer taraftan müzakere sürecinde başarısız olunması ve bir anlaşmaya varılmaması durumunda tahkime veya yargı yoluna başvurulacağı belirtilmektedir¹²¹. Nitekim müzakere yolu ile anlaşmazlığın ortaya çıkış aşamasında, o anlaşmazlık hakkında tartışmanın, üzerinde düşünmenin amaçlandığı dikkate alındığında, müzakere yolu, yargı yolu denenmeden önce başvurulabilecek bir yol olup, taraflar arasında konuşup tartışarak çoğu zaman üçüncü kişinin yardımına ihtiyaç duyulmadan anlaşmazlığın çözümünü sağlamaktadır.

¹¹⁵ Ellis, s. 18; M. Özbek, Çözüm I, s. 222-223.

¹¹⁶ Erdem, Çözüm, s. 55. Ayrıca bkz. M. Özbek, Alternatif, s. 200; M. Özbek, Çözüm I, s. 150 vd.; Özbay, s. 471; Tanrıver, s. 160; Şahin Ceylan, s. 296 vd.; Kekeç, s. 43.

¹¹⁷ M. Özbek, Alternatif, s. 200; Özbay, s. 471; Şahin Ceylan, s. 297.

¹¹⁸ Erdem, Çözüm, s. 55.

¹¹⁹ M. Özbek, Çözüm I, s. 156 vd.; Erdem, Çözüm, s. 56; Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 155.

¹²⁰ M. Özbek, Alternatif, s. 200; Özbay, s. 471.

¹²¹ Kekeç, s. 43.

Hukukumuzda, vergi hukuku alanındaki uzlaşma kurumu ile yargıya taşınmadan anlaşmazlıkların çözümü amaçlandığından, hem uzlaşma hem müzakere yolu aynı amaca hizmet etmektedir. Bir araya gelen taraflar anlaşmazlık konusu üzerinde konuşmakta ve anlaşmazlığı çözmeye çalışmaktadırlar. Bu haliyle vergi hukukundaki uzlaşma, tarafları bir araya getiren ve anlaşmazlığı karşılıklı görüşmelerle tarafsız bir üçüncü kişiye ihtiyaç duymadan çözümleyen müzakere sürecine benzetilmektedir¹²². Anlaşmazlıkların çözümünde genel bir yol olan müzakereden vergi hukuku alanındaki uzlaşma kurumu uygulanış şekli bakımından ayrılmaktadır. Müzakerede anlaşmazlığın tarafları bir araya gelmekte ve bu kişiler müzakere sürecini yönetmektedirler. Vergi hukuku alanında uzlaşmada da bir tarafta mükellef diğer taraf da ise, vergi idaresinin çalışanlarından oluşan idareyi temsil yetkisine sahip uzlaşma komisyonu bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonunun içerisinde ilgili vergi ve/ya da cezanın kesilmesini öneren vergi müfettişi bulunmamaktadır. Mükellef, bir komisyonun karşısında tek kişi olup, daha zayıf durumdadır. Müzakerede genellikle taraflar anlaşmazlık yaratan kısımları tesbit edip, üzerinde konuşarak anlaşmazlığı çözmeye çalışmaktadır. Uzlaşma görüşmelerinde ise, bir anlaşmazlığı tesbit edip, anlaşmazlık hakkında tartışabilecek bir ortam bulunmamaktadır. Tamamıyla vergi idaresinin çalışanlarından oluşan komisyon, vergi ve/ya da ceza hakkında bir indirim uygulamaktadır. Karşı taraf ise, ya genel olarak teklifi kabul etmek ya da reddetmek zorundadır. Uzlaşma uygulamasında, mükellefin veya vergi sorumlusunun, komisyonla anlaşmazlığın esası hakkında tartışma ihtimali bulunmamaktadır. Bu sebeplerle de vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolu olan uzlaşma, müzakere yöntemine temelinde benzemekle birlikte, uygulanış şekli açısından farklılıklar göstermektedir.

3. Arabuluculuk

Arabuluculuk, taraflar arasında var olan ilişkileri sürdürme ve anlaşmazlığın dava konusu yapılmadan taraflar arasında çözüme isteğine bağlı olarak müzakere sürecine arabulucunun katılımıyla yürütülen bir anlaşmazlık çözüm yoludur¹²³.

¹²² Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 161; Gök, s. 286.

¹²³ Arabuluculuğa ilişkin tanımlar için bkz. M. Özbek, Alternatif, s. 198; M. Özbek, Çözüm I, s. 591 vd; M. Özbek, Arabuluculuk, s. 123; Özkes, Arabuluculuk, s. 43; İldır, s. 88; Erdem, Çözüm,

Arabuluculuğun temelinde, anlaşmazlıkla ilgili tarafları bir araya getirerek taraflara anlaşmazlığın çözümünde yardım etmek ve sonunda bir uzlaşmaya ulaşılması vardır¹²⁴. Arabuluculuk yargı yolundan önce denenebileceği gibi yargılama süreci içerisinde de denenebilecek bir çözüm yoludur¹²⁵. Tarafları bir araya getirmek, aralarındaki iletişimi kolaylaştırmak için arabulucular kullanılmaktadır¹²⁶. Seçilen arabulucu, bir olayda karar vermek için yetkili bir kişi/otorite değildir¹²⁷.

Arabuluculuk süreci tamamen gizli olduğundan, taraflarca bu süreçte paylaşılan bilgiler, daha sonra yargılama aşamasında veya idarî aşamada

s. 59; **Özbay**, s. 465; **Tanriver**, s. 165; **Bulur**, s. 42; **K. Yıldırım**, s. 340; **Kekeç**, s. 23vd.; **Şahin Ceylan**, s. 298; **Yazıcı Tıktık**, s. 8-11; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 26 vd.; **Erol**, Arabuluculuk, s. 19; **Biniş**, s. 19; **Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu**, s. 154; **Durak**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017; **Asiltürk**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017; **Karataş Durmuş**, s. 285.

¹²⁴ **Wood/Adams**, s. 29. Ayrıca bkz. **M. Özbek**, Alternatif, s. 198; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 592-593; **Pekcantez**, s. 16; **Özbay**, s. 465; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 27-28. Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarından bir türü olarak uzlaşma da sayılmaktadır. Bu kapsamda uzlaşma, arabuluculuğun daha serbest ve şekli kurallar açısından daha esnek hali olarak ortaya çıkmaktadır. Tarafların genellikle üçüncü bir kişinin katkısına ihtiyaç duymadan bazen de üçüncü bir kişi olan uzlaştırıcının yardımıyla anlaşmazlığı kendi aralarında veya uzlaştırıcının yardımıyla çözmeleridir. Uzlaştırıcıya taraflar kendi istek ve durumlarını ifade eden açıklama sunarlar. Genellikle uzlaşma, uzlaştırıcının taraflarla bağımsız ve yüz yüze görüşmesi ve tarafların kendi açıklamalarını diğer tarafa göndermesi şeklinde yürütülür. Uzlaştırıcı yapılan görüşmelerde sorunun artık çözümlendiği kanısına vardığında taraflara çözüm önerisini içeren bir metin sunar ve tarafların bu belgeyi imzalamalarıyla anlaşmazlık çözülür. Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 57; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 220; **Özbay**, s. 464-465; **Tanriver**, s. 166. Bu noktada uzlaşmanın, arabuluculukla ayrılmasının güç olduğu, bunların eş anlamlı kelimeler olduğu ve aralarında ayırım yapılmasının faydalı olmayacağı konusunda bkz. **M. Özbek**, Çözüm I, s. 221; **Kekeç**, s. 26. Bu kelimeler arasında ulusal ve uluslararası terminolojide bir yeknesaklık olmadığı yönünde bkz. **M. Özbek**, Alternatif, s. 123. Diğer yandan uzlaştırıcının arabulucuya nazaran daha etkin bir konumda olduğu, tarafların karşılıklı olarak menfaatlerinin korunmasını ve gerçekleştirilmesini hedefleyen bir çözümler kataloğu üretip sunduğu yönünde bkz. **Tanriver**, s. 166; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 29. Uzlaşmada, uzlaştırıcının bekçi işlevi gördüğü; arabulucukta ise, arabulucunun teklif hakkı olduğu ve daha aktif olduğu yönünde bkz. **K. Yıldırım**, s. 342. Arabuluculuk ve uzlaşma arasındaki farklar için bkz. **Tanriver**, s. 167; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 29 vd.

¹²⁵ Amerika Birleşik Devletleri'nin bölge ve eyalet mahkemelerinin arabuluculuk programına sahip oldukları ve uyguladıkları arabuluculuk programları hakkında bkz. **M. Özbek**, Arabuluculuk, s. 123 vd. Almanya'da da yargılama aşamasında arabuluculuğun tavsiye edildiği ve bu tavsiyenin kabul gördüğü belirtilmekle birlikte, bu süreçte olan problemler ve çözüm önerileri için bkz. **Greger** (Çev. Akil), s. 369 vd.

¹²⁶ **Wood/Adams**, s. 29; **Ellis**, s. 18; **M. Özbek**, Alternatif, s. 198; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 600-601; **Tanriver**, s. 165.

¹²⁷ **Wood/Adams**, s. 29; **Ellis**, s. 18; **Self**, s. 35; **Erdem**, Çözüm, s. 59; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 607; **Pekcantez**, s. 16; **Ildır**, s. 90; **Tanriver**, s. 165; **Şahin Ceylan**, s. 298; **Kekeç**, s. 66; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 28; **Bulur**, s. 42. Arabuluculukla ilgili aktif ve pasif olmak üzere iki modelden bahsedilmektedir. Pasif arabuluculukta arabulucu taraflar arasındaki iletişimi sağlamalı, taraflar çözümlerini kendileri üretmelidirler. Arabuluculuk sonrası hukuken geçerli bir anlaşmanın varlığını temin etmek arabulucunun görevi değildir. Aktif arabuluculukta ise, arabuluculuğun görevleri arasında anlaşmazlığın taraflarına bir çözüm önerisi getirmek de bulunmaktadır. Hukuka uygun bir anlaşmaya varılması arabulucunun sorumluluğundadır. Bkz. **Yazıcı Tıktık**, s. 48-51.

kullanılmaz ¹²⁸ . Arabuluculuk uygulamasının altı aşamada gerçekleştiği söylenebilir¹²⁹. İlk olarak, taraflar kendi konularına ilişkin, içinde iddialarının ve gerekçelerinin de olduğu, anlaşabilecekleri bir anlaşma metni sunarlar. İkinci olarak, arabuluculuğun nasıl yürütüleceği ve kuralları taraflara anlatılır. Üçüncü aşamada, taraflar kendi durumlarını anlatırlar. Bu süreçte delillerden yararlanabilirler. Ancak kesin delil kuralları olmadığı için iddialarını her tür delille ortaya koyabilirler. Arabulucunun rolü, bu aşamada sorular sormak ve toplantı sırasında nezaket kurallarının uygulanmasını sağlamaktır. Dördüncü aşamada, taraflar, özel olarak tek tek arabulucuyla görüşürler. Gizlilik söz konusu olduğu için bu özel görüşmelerde yapılan konuşmalar diğer tarafa söylenmez. Tarafların pozisyonlarını samimi bir şekilde değerlendirmeleri sağlanmaya çalışılır ve davanın riskleri de taraflara anlatılır. Bu aşamada arabulucu, anlaşmaya yönlendirebilecek gizli bilgilere de sahip olabilir. Beşinci aşama, taraflar arasında bilgilerin, soruların, anlaşma önerilerinin ortaya konulduğu aşamadır. Tarafları anlaşmaya teşvik etmek amaçlanır. Arabulucu, tarafların çözüm bulmasına yardımcı olur. Son aşama, tarafların anlaşmaya vardıkları aşamadır. Bu süreç genellikle bir günden fazla sürmez.

Arabuluculuk sürecinde anlaşmazlığın/uyuşmazlığın tam olarak çözümlenememesi durumunda bile bu yola başvurmuş olmanın taraflar açısından, birbirlerinin menfaatlerini öğrenmiş olmaları, anlaşmazlığı tetikleyen olumsuz duyguları kontrol edebilmeyi öğrenebilmeleri, hangi noktalar üzerinde anlaşmazlık olduğunun daha iyi kavranabilmesi ve taraflar için hangilerinin önemli olduğunu daha iyi anlayabilmeleri açısından faydalı olacağı belirtilmektedir ¹³⁰ . Ayrıca arabuluculuk yoluyla anlaşmazlıkların çözümü, tarafların iletişim halinde olmalarını sağlayacağından, taraflar arasındaki iletişimin devamının toplumdaki uzlaşma kültürünün gelişimi açısından da önemli olduğu ortaya konulmaktadır ¹³¹ .

¹²⁸ **Wood/Adams**, s. 29. Tarafların arabuluculuk yolu ile anlaşmazlıklarını çözmek istemelerinin sebepleri arasında, aralarındaki anlaşmazlığın üçüncü kişilerce bilinmesini istememeleri de yer almaktadır. Gizlilik hem tarafların kendi aralarında geçerli bir ilke hem de arabulucunun dikkat etmesi gereken bir ilkedir. Bkz. **Özekes**, Arabuluculuk, s. 43; **Bulur**, s. 44-45; **Kekeç**, s. 75 vd.; **Erol**, Arabuluculuk, s. 19-20; **Asiltürk**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017. Arabuluculuk sürecinde gizlilik için ayrıca bkz. **Ildır**, s. 99; **Yazıcı Tıktık**, s. 53 vd.; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 134 vd.

¹²⁹ Bu aşamalara ilişkin bkz. **Wood/Adams**, s. 29-30. Arabuluculuğun aşamalarına ilişkin ayrıca bkz. **Self**, s. 35-36; **M. Özbek**, Alternatif, s. 122; **Ildır**, s. 43 vd.; **K. Yıldırım**, s. 341; **Kekeç**, s. 116 vd.; **Taşpolat Tuğsavul**, s. 164 vd.; **Durak**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017.

¹³⁰ **Yazıcı Tıktık**, s. 12.

¹³¹ **Yazıcı Tıktık**, s. 15.

Arabuluculuk neticesinde tarafların anlaşması, tarafların ilişkisinin daha sonrasında devam etmesine de hizmet eder¹³². Arabuluculuğun başarılı olması sebepleri arasında; tarafların karar sürecine katılması, sonucun taraf egemenliğine bırakılması ve bu durumun da tarafları büyük ölçüde tatmin etmesi, gönüllü olması ve bağlayıcı olmaması, taraflara geniş bir bakış açısı sunması, anlaşmaya varılamaması durumunun taraflarca bir dezavantaj yaratmaması, hızlı çözüme ulaşmaya elverişli olması, yargı yoluna göre daha az masrafla anlaşmazlığın çözümlenmesi, çok az hazırlık gerektirmesi ve küçük anlaşmazlıklarda da dahil olmak üzere çeşitli anlaşmazlıklar için uygun olması sayılabilir¹³³.

Çözüm dayatmadan, olayın risklerini anlatmak için eğitilen arabulucu, taraflar arasındaki iletişimi kolaylaştıran, tarafların sorunun odağını görmesine ve birbirini anlamasına yardımcı olan, hak temelli bir yaklaşımdan ziyade taraflar arasında makul bir denge gözeten ve menfaat sağlayan, sonuca ilişkin bir karar vermek zorunda bulunmayan, kendi görüşünü taraflara dayatmayan ve hüküm vermeyen bir konumdur¹³⁴. Arabuluculukta başarılı olmanın anahtarı ise, tarafların gerçekçi olmayan beklentilerini kırmaktır¹³⁵. Arabulucu, görüşmeler sırasında tarafların birbirleriyle iletişim kurmalarına, birbirlerinin ortak menfaatlerini daha iyi anlamalarına, güçlü ve zayıf yönlerinin neler olduğuna dikkat çekerek olası bir dava sürecinde doğabilecek sonuçları öngörebilmelerine, değişik çözüm seçeneklerini üreterek bunları değerlendirebilmelerine zemin hazırlayacak bir ortam sağlamaktadır¹³⁶. Arabulucunun tarafsız ve güvenilir olması ve tarafların

¹³² Wood/Adams, s. 31; M. Özbek, Çözüm I, s. 598-599.

¹³³ Bkz. Wood/Adams, s. 30-31; M. Özbek, Alternatif, s. 187; Kekeç, s. 83 vd.; Durak, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017. Arabuluculuk sürecinde gönüllülük ve eşitlik son derece önemlidir. Arabuluculuğa teşvik etmek önemli olmakla birlikte, tarafları arabuluculuk için zorlamamak gerekmektedir. Gerçekten anlaşmak amacıyla değil de sadece kendilerinin bu yolla çözüm bulmaya zorlanmaları sebebiyle taraflardan birinin veya her ikisinin arabuluculuk yolunu denemeleri arabuluculuğun başarısız olmasına neden olmaktadır. Tarafların süreç içerisinde kendilerini eşit görmemeleri ve bu süreçte eşit haklara sahip olduklarını tarafların hissetmemesi de arabuluculuk yolunun başarısız olabilmesine sebep olabilmektedir. Taraflar arasında eşitliği gözetmekle yükümlü olan arabulucu, arabulucu sıfatıyla görev yaptığı uyuşmazlıkla ilgili açılan davada tarafların birinin avukatı olarak görev yapamaz. Bkz. Yazıcı Tıktık, s. 35 vd.; Bulur, s. 43-44; Kekeç, s. 59 vd.; Erol, Arabuluculuk, s. 21.

¹³⁴ Wood/Adams, s. 30; M. Özbek, Çözüm I, s. 600 vd.; Ildır, s. 90-91; Erdem, Çözüm, s. 60; Şahin Ceylan, s. 299; Tanrıver, s. 166; Buhur, s. 42. İyi bir arabulucuda olması gereken özellikler için bkz. Kekeç, s. 98 vd. Arabulucunun hak ve yükümlülükleri için ayrıca bkz. Taşpolat Tuğsavul, s. 147 vd.; Durak, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017. Arabuluculuğu diğer yöntemlerden ayıran en önemli konunun arabulucunun konumu olduğu belirtilmiştir. Bkz. Erdem, Çözüm, s. 60.

¹³⁵ Wood/Adams, s. 30; M. Özbek, Alternatif, s. 199.

¹³⁶ Bkz. Bulur, s. 42-43.

arabulucuyu öyle görmesi de arabuluculuğun başarılı sonuçlanması için son derece önemlidir¹³⁷. Bu yolla anlaşmaya ulaşılmadığı yerde, iddia/anlaşmazlık diğer yollar kullanılarak (çoğunlukla dava yolu veya hakeme başvurma) çözülmeye çalışılmaktadır¹³⁸.

Hem vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşma kurumu hem arabuluculuk yolu anlaşmazlıkları yargı dışında çözerek taraflar arasındaki iletişimi devam ettirmeyi ve yargının yükünü hafifleterek hem zaman hem de maddî tasarruf sağlamayı amaçlamaktadır¹³⁹. Ancak vergi hukuku alanındaki uzlaşma, arabuluculuktan farklı şekilde uygulanmaktadır. Müzakere yoluyla karşılaştırma esnasında da bahsedildiği gibi, uzlaşmada bir tarafta mükellef veya vergi sorumlusu bulunurken, diğer tarafta vergi idaresinin çalışanlarından oluşan bir komisyon bulunmaktadır. İki taraf da uzlaşma görüşmelerinde bulunmakla birlikte, bu iki taraf arasında iletişimi güçlendiren, anlaşmazlığın tesbit edilmesine yardımcı olan veya anlaşmazlığın doğru şekilde tartışılmasını sağlayıp sonucunda bir çözüme ulaşılmasını hedef alan bir arabulucu bulunmamaktadır. Ayrıca uzlaşmada taraflar ortak bir çözüm için karşılıklı görüş alışverişinde bulunmamaktadır. Bu anlamda ya uzlaşma komisyonunun görüşü kabul edilmekte ve uzlaşma sağlanmaktadır ya da komisyonun önerisi reddedilerek yargı yoluna gidilmektedir (ya da vergi/ceza ihbarnamesindeki meblağı doğrudan ödeyerek anlaşmazlığı sona erdirmektedir). Bu sebeplerle, amaçları benzer olsa da vergi hukuku alanındaki uzlaşma ile arabuluculuk uygulaması birbirlerinde farklılıklar taşımaktadır.

¹³⁷ **Wood/Adams**, s. 30; **M. Özbek**, Çözüm I, s. 602 vd.; **Erdem**, Çözüm, s. 61; **Kekeç**, s. 59 vd.; **Erol**, Arabuluculuk, s. 21; **Karataş Durmuş**, s. 287. Taraflardan biri arabulucunun tarafsız olmadığı sonucuna varırsa arabulucunun görevini sınırlandırabileceği gibi; arabulucunun tarafsızlığına gölge düşürecek durumların varlığı halinde arabulucunun bu durumu taraflara bildirmesi de gerekmektedir. Bkz. **Yazıcı Tıktık**, s. 45; **Kekeç**, s. 62.

¹³⁸ **Wood/Adams**, s. 29; **Ellis**, s. 18.

¹³⁹ Hukukumuzda da hukuk uyuşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözümünü sağlamak amacıyla 2012 yılında “6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu” çıkartılmıştır (RG. 07.06.2012-28331). Uzlaşma ve arabuluculuk karşılaştırması için ayrıca bkz. **Tunç**, s. 6 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 311 vd.

4. Tahkim

Tahkim, anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların taraflar dışında üçüncü bir kişi olan hakem kararıyla çözülmesidir¹⁴⁰. Hakem kararıyla çözümede, delilleri değerlendirmek ve bir sonuca ulaşmak için tarafsız bir kişi veya heyet seçilmektedir¹⁴¹. Tahkimi arabuluculuktan ayıran yön, arabuluculukta nihaî karar taraflarca verilirken, bağlayıcı olmayan tahkim dışındaki tahkim usûlünde hakem tarafları bağlayan bir karar vermekte ve hüküm kurmaktadır. Taraflar aralarında anlaşmazlığı hakemin çözeceğine ilişkin bir tahkim sözleşmesi yaparlar. Bu sözleşmede tahkim sonucu verilecek kararı önceden kabul ettikleri konusunda anlaşmalarının belirtilmesi gerekmektedir¹⁴². Tahkimde uygulanacak usûl kurallarının seçimi konusunda serbesti olmakla birlikte uyuşmazlığın pozitif hukuk kuralları çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir¹⁴³. Taraflar yargı yolunda olduğu gibi delillerini sunabilir, tanık dinletebilir veya bilirkişi atanmasını isteyebilir. Tahkim, yargı süreciyle karşılaştırıldığında daha hızlı, ucuz ve pratik çözümler sunarak karşılıklı menfaatlerin azami seviyede dengelenmesine imkân sağlamaktadır¹⁴⁴.

Tahkimle anlaşmazlıkların çözülmesi tipik olarak bağlayıcı şekildedir¹⁴⁵. Hakemlerin kararı yargı organı tarafından da tanınır ve kesindir. Ancak bazen tahkime başvuru sadece hakeme danışma niteliğindedir ve taraflar hakemlerin görüşlerini kabul etmek zorunda değildirler¹⁴⁶. Bu durumda tahkim aşamasında verilen karar kesin değildir.

Genel olarak tahkim sonucunda verilen kararların tarafları bağlayıcı özelliği olmakla birlikte, vergi hukukundaki uzlaşma kurumunda komisyonların kararları öneri niteliğinde olduğundan, bağlayıcı nitelikteki tahkimden ayrılmaktadır.

¹⁴⁰ Tahkimin hukukî niteliğinin ne olduğu konusunda görüş farklılıkları bulunmaktadır. Tahkimi alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından biri ve en yaygın kullanılanı olarak görenler bulunmakla birlikte (M. Özbek, Çözüm I, s. 219, Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 154), tahkimin alternatif uyuşmazlık yolu olmadığı yargılamanın yerine ikame edilen ve ona göre istisnai bir yol olan yargı yolu olduğu yönünde görüşler de vardır (Bkz. Tanriver, s. 171; Bulur, s. 32; Kekeç, s. 23; Pekcanitez, s. 15).

¹⁴¹ Bkz. Ellis, s. 18; M. Özbek, Alternatif, s. 202; M. Özbek, Çözüm I, s. 211; Özbay, s. 473; Şahin Ceylan, s. 303; Kekeç, s. 8; Biniş, s. 20; Ferhatoğlu, Çözüm, s. 10 vd.

¹⁴² M. Özbek, Alternatif, s. 202; Erdem, Çözüm, s. 63. Bu geleneksel tahkim usûlüdür. Diğer tahkim modeli ise, mahkeme katılımlı tahkimdir. Bkz. Şahin Ceylan, s. 304-305.

¹⁴³ Erdem, Çözüm, s. 63.

¹⁴⁴ Erdem, Çözüm, s. 63.

¹⁴⁵ Bkz. Ellis, s. 18; Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 154.

¹⁴⁶ Ellis, s. 18; Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 154.

Bağlayıcı olmayan tahkimden ise, uzlaşma komisyonlarının tarafsız olmamaları nedeniyle farklıdır. Çünkü, uzlaşma komisyonları vergi idaresinin çalışanlarından oluşmakta, komisyonun bünyesinde mükellef veya vergi sorumlusunu temsilen bir temsilci ve anlaşmazlık dışında yer alan hakem sıfatına sahip bir üçüncü kişi bulunmamaktadır.

Tahkim yöntemi vergi hukuku alanında uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözümü için kullanılan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁴⁷. Uluslararası vergi anlaşmazlıklarının çözüm yöntemi olarak öngörülen zorunlu ama bağlayıcı olmayan Karşılıklı Anlaşma Usulü ile taraf devletlerin yetkili makamları karşılıklı görüşmeler sonucunda varacakları mutabakatla anlaşmazlığı çözmeye çalışmaktadırlar¹⁴⁸. Ancak bu yöntemin anlaşmazlıkları çözmeye yetersiz kalmasıyla Karşılıklı Anlaşma Usulünün tamamlayıcısı olarak 2008 yılındaki OECD model anlaşmasında (m. 25) zorunlu ve aynı zamanda bağlayıcı tahkime yer verilmiştir¹⁴⁹. Bu düzenlemeye göre sorunun diğer âkit devletin yetkili otoritesine sunulmasından itibaren iki yıl içinde bir karşılıklı anlaşmaya varılamamışsa vergi mükellefinin talebi üzerine sorun tahkime sunulacaktır; ancak çözülememiş bu konular devletlerden birinin yargı organları tarafından karara bağlanmışsa sorun tahkime sunulamayacaktır. Eğer henüz yargı süreci devam etmekte ise, tahkim yoluna başvuruda bulunabilecektir¹⁵⁰. Verilecek hakem kararının geçerli hale gelebilmesi için bu karardan etkilenen kişilerin karşılıklı anlaşmaya varmaları gerekmektedir.

¹⁴⁷ Vergi uyuşmazlıklarında tahkimin bir çözüm yolu olarak elverişli olduğu yönünde bkz. **Biniş**, s. 20.

¹⁴⁸ **Ferhatoğlu**, Çözüm, s. 38; **Ferhatoğlu**, Anlaşma, s. 197; **Netek/Dağ**, s. 50. Çifte vergilendirmeyi önlemek amaçlı devletler arasında karşılıklı anlaşma usulü kullanılmaktadır. Bu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukukta nasıl uygulanacağı ile ilgili problemler bulunduğu belirtilmektedir. Uzlaşma kurumuyla birlikte anlaşmanın hükümlerinin nasıl uygulanacağı üzerinde durulmuş; önce tarhiyat sonrası uzlaşma istenip, daha sonra karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması önerilmiştir. Ancak sürecin uzaması durumunda iç hukukta yer alan hakların etkilenip etkilenmeyeceği ve süreleri durdurup durdurmayacağı sorunu ortaya çıkmayacağı üzerinde durulmaktadır. OECD yorumlarında mükelleflerin mevcut haklarından yoksun bırakılmadan sürecin işletilmesi gerektiği vurgulansa da bunun mevcut durumda mümkün olmayacağı belirtilmektedir. **Nazalı**, Anlaşma, s. 49.

¹⁴⁹ Karşılıklı anlaşma usulü ile tahkim arasındaki ilişki için bkz. **Ferhatoğlu**, Anlaşma, s. 200; **Netek/Dağ**, s. 52.

¹⁵⁰ OECD Commenter, m. 25. Ayrıca bkz. **Netek/Dağ**, s. 51; **Ferhatoğlu**, Çözüm, 94 vd. Tahkim yolu ülkelerin iç hukuk düzenlemeleri nedeniyle anlaşmaya eklemeyebilecekleri 25'inci maddenin beşinci paragrafında belirtilmektedir.

Vergi mükellefinin hakem kararının uygulanmasına ilişkin karşılıklı anlaşmayı reddetme ve ulusal yargı yollarına başvuru hakkı bulunmaktadır¹⁵¹.

C. Borçlar Hukuku Anlamında Sözleşme

Belirli bir hukukî sonuca ulaşmak için iki tarafın karşılıklı irade açıklamalarının birbirine uygun düşmesiyle kurulan hukukî işlemlere sözleşme denilmektedir¹⁵². Sözleşme için iki tarafın varlığı, her iki tarafın da amaçlanan sonuca ulaşmak için (sözleşmeyi kurmak için) irade açıklamasında bulunması, tarafların irade açıklamalarının birbirlerine yöneltilmesi ve tarafların iradelerinin birbirine uygun olması gerekmektedir¹⁵³. Bu durumların birlikte bulunması halinde sözleşme kurulmaktadır.

Borçlar hukuku alanında irade serbestisi ilkesinin yansıması olarak sözleşmeler için sözleşme özgürlüğü ilkesi geçerlidir. Anayasa'nın 48'inci maddesinde de sözleşme özgürlüğüne yer vererek, herkesin dilediği alanda sözleşme özgürlüğüne sahip olduğu belirtilmektedir. Bu durumda sözleşme özgürlüğü ilkesi, kişinin istediği kişiyle, istediği zamanda, istediği biçimde, istediği çeşitten, istediği şartlarla sözleşme yapabilme ve yapmama konusundaki serbestliği ifade etmektedir¹⁵⁴. Ancak bu ilkenin sınırları da bulunmaktadır. Buna göre, sözleşmenin kurulması ve içeriğinin belirlenmesinde hukukun emredici kurallarına, genel ahlâka, kişilik hakkına ve kamu düzenine aykırı davranılamaz (TMK. m. 23, TBK. m. 26/27). Sözleşme, kanunda belirtilen zorunlu geçerlilik şartı olan şekle uygun olmalıdır (TBK. m. 12). Konusu imkânsız olan hususlarda da sözleşme yapılamaz (TBK. m. 27). Sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince Türk Borçlar Kanunu'nda ve diğer kanunlarda düzenlenmiş bulunan "isimli (tipik) sözleşmeler" (satım, kira, hizmet, vekâlet vb.) denilen sözleşmelerin dışında, aralarında bir sözleşme ilişkisi kurmak isteyen taraflar, hukuka, ahlâka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı ve

¹⁵¹ Netek/Dağ, s. 52. Tahkim sürecinin işleyişine ilişkin olarak bkz. Ferhatoğlu, Çözüm, 94 vd.; Ferhatoğlu, Anlaşma, s. 211 vd.; Netek/Dağ, s. 53 vd.

¹⁵² Bkz. Zevkliler/Ertas/Havutçu/Aydoğdu/Cumaloğlu, s. 77-

87; Oğuzman/Öz, s. 49; Zevkliler/Gökyayla, s. 1-2; Aydoğdu/Kahveci, s. 3.

¹⁵³ Oğuzman/Öz, s. 49; Zevkliler/Ertas/Havutçu/Aydoğdu/Cumaloğlu, s. 78-79; Aydoğdu/Kahveci, s. 4 vd.

¹⁵⁴ Bkz. Tandoğan, s. 9; Eren, s. 49 vd.; Aral, s. 50; Yavuz/Acar/Özen, s. 14-18; Oğuzman/Öz, s. 24; Zevkliler/Gökyayla, s. 7 vd.; Zevkliler/Ertas/Havutçu/Aydoğdu/Cumaloğlu, s. 118; Kuntalp, s. 2; Aydoğdu/Kahveci, s. 16 vd.

konusu imkânsız olmamak şartıyla, öğelerini kendileri belirleyebilecekleri ve kanunda düzenlenmemiş olan bir sözleşme tipi (isimsiz sözleşme) yaratabilirler¹⁵⁵. İsimsiz sözleşmeler ise, kendine özgü yapısı olan, karma ve bileşik sözleşmeler olarak üç gruba veya kendine özgü yapısı olan ve karışık muhtevalı sözleşmeler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır¹⁵⁶. Kanunda bir sözleşmenin ismine yer verilmesi, o sözleşmenin isimli-tipik sözleşme sayılmasını gerektirmeyeceği belirtilmektedir¹⁵⁷. Bu anlamda isimli-tipik bir sözleşmeden bahsedebilmek için kanun koyucunun sözleşmenin ismine yer vermesi değil, sözleşmenin birinci derecedeki önemli noktalarını yani esaslı unsurlarını düzenlemiş olması gerekmektedir¹⁵⁸. Esaslı unsur ise, bir sözleşmenin kurulabilmesi için o sözleşmede mutlak surette bulunması gerekli olan unsurlardır.

Bir kişi istediği kişiyle sözleşme yapıp yapmama özgürlüğüne sahip olsa da bu ilkenin istisnaları da mevcuttur. Kişilerin hayatlarını sürdürebilmeleri için gerekli bazı malların üretim ve dağıtımını tekelinde bulduran kişi ve kuruluşlar kendilerine başvuran kişilerle sözleşme yapmak ve bu kişileri mal ve hizmetlerden karşılık alarak yararlandırmak zorunda oldukları durumda yaptıkları sözleşmeye iltihaki sözleşmeler denmektedir¹⁵⁹. Bu kuruluşlarla sözleşme yapan kişilerin, sözleşmenin kapsamını ve içeriğini belirleme konusunda özgürlükleri bulunmamakla birlikte kurumun belirlediği şartlarla ve basılı formları imzalayarak sözleşmeyi kurarlar.

¹⁵⁵ Bkz. **Tandoğan**, s. 9; **Eren**, s. 17 vd.; **Aral**, s. 50; **Oğuzman/Öz**, s. 46 vd.; **Zevkliler/Ertaş/Havutçu/Aydoğdu/Cumahoğlu**, s. 107.

¹⁵⁶ Kendine özgü yapısı olan sözleşmenin, kısmen veya tamamen kanunda düzenlenmiş akit tiplerinde bulunmayan unsurlardan meydana gelmesi; karma sözleşmelerde ise, kanunun düzenlediği çeşitli sözleşme tiplerine ait unsurların kanunun öngörmediği tarzda bir araya gelmesi söz konusudur. Birleşik sözleşmeler ise, kanunda düzenlenmiş olan değişik sözleşme tiplerini bir araya getirerek, bu unsurları içeren yeni bir sözleşme oluşturulması durumunda ortaya çıkmaktadır. İsimsiz sözleşmelere ilişkin açıklamalar için bkz. **Tandoğan**, s. 11 vd.; **Eren**, s. 23 vd.; **Aral**, s. 52 vd.; **Aydoğdu/Kahveci**, s.25 vd. Kendine özgü sözleşmeler ve karışık muhtevalı sözleşmeler olarak yapılan ayırmda ise, kendine özgü sözleşme kanunen düzenlenmemiş, tümüyle kanunî tipik sözleşmelerin hiçbirine ait olmayan unsurlardan meydana gelen sözleşmeler; karışık muhtevalı sözleşmeler ise, unsurları kanunlarda düzenlenmiş sözleşmelere ait ama bunların birleştirme biçiminin kanuna yabancı olduğu sözleşmeleri ifade etmektedir. Bk. **Kuntalp**, s. 13 vd.

¹⁵⁷ **Aral**, s. 49.

¹⁵⁸ **Kuntalp**, s. 3; **Oktay**, s. 264-265.

¹⁵⁹ **Zevkliler/Ertaş/Havutçu/Aydoğdu/Cumahoğlu**, s. 119. Ayrıca bkz. **Oğuzman/Öz**, s. 189 vd.; **Aydoğdu/Kahveci**, s. 17.

Sözleşme özgürlüğü dışında borçlar hukukunda kural olarak emredici olmayan kurallara yer verildiği; hâkime takdir yetkisinin geniş olduğu ve sözleşme tipini seçme özgürlüğünün bulunduğu söylenebilir¹⁶⁰.

Vergi hukukundaki uzlaşma kurumunun temelinde de vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan karşılıklı irade açıklamalarının uygun düşmesiyle oluşacak bir sözleşme bulunmaktadır¹⁶¹. Nitekim uzlaşma kurumuna başvurulduğunda, sürecin sonunda her iki taraf da belirlenen vergi ve/ya da cezada uzlaştıklarına yönelik irade açıklamasında bulunmakta; bu irade açıklamaları birbirlerine yöneltilmiş olmakta ve bu açıklamaların birbirine uygun olması gerekmektedir. Uzlaşma sözleşmesinin hukukî niteliği daha önce de üzerinde durulduğu gibi¹⁶² sözleşmenin kurulabilmesi için gerekli unsurların yani sözleşmenin esaslı unsurlarının Vergi Usul Kanun'da düzenlenmiş olduğu dikkate alındığında, bir özel hukuk tanımlaması olan isimli-isimsiz sözleşmeler ayrımı bakımından isimli- tipik bir sözleşmedir. Ancak burada sözleşmenin bir tarafında vergi idaresinin yani devletin diğer tarafında özel hukuk kişinin bulunması borçlar hukuku anlamında özel hukuk kurallarına tâbi bir sözleşmeden değil, vergi hukuku kuralları çerçevesinde yapılan bir sözleşmeden bahsedilmesini gerektirmektedir.

Ç. Ceza Hukukundaki Uzlaştırma Kurumu

Uzlaştırma, belirli suçlarla ilgili olarak şüpheli veya sanık ile mağdur veya suçtan zarar görenin suçun işlenmesiyle oluşan mağduriyetlerinin etkilerinin azaltılması veya suçtan doğan zararın mümkün olduğu kadar giderilmesi amacıyla yönelik olarak Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenmiştir¹⁶³. Uzlaştırma kurumu ile anlaşmazlık yargı dışı yollarla ancak adlî makamların denetiminde çözümlenmektedir. Uzlaştırma kurumu ile suçtan zarar görenin zararının giderilmesi ve tatmin edilmesi, suçun işlenmesiyle bozulan kamu düzeninin anlaşma yoluyla

¹⁶⁰ Bkz. **Aydoğdu/Kahveci**, s. 23 vd.

¹⁶¹ **Kumrulu**, s. 17. Uzlaşma sonucunda imzalanan tutanağın sözleşme niteliğinde belge olduğu yönünde bkz. Dş. İBK. 2.7.1985 tarih ve E. 1985/5, K. 1985/4 (RG. 22.12.1985-18966).

¹⁶² Bkz. III. Uzlaşmanın Hukukî Niteliği

¹⁶³ **Özgenç**, s. 605. Ayrıca bkz. **T. Demirbaş**, s. 209; **Özbek/ Doğan/Bacaksız/Tepe**, Muhakeme, s. 930 vd.; **Özbek/Kanbur/ Doğan/Bacaksız/Tepe**, Genel, s. 474 vd.; **Koca/Üzülmez**, s. 512; **S. Çetin**, s. 8.

yeniden tesisini sağlamakta, böylece daha az sayıda kamu davasının açılması amaçlanmaktadır¹⁶⁴.

Uzlaşmayla ilgili önceden Türk Ceza Kanunu'nun 73'üncü maddesinin sekizinci fıkrasında hüküm bulunmakta iken, 5560 Sayılı Kanun'la bu fıkra yürürlükten kaldırılmış ve uzlaşmanın da kapsamı genişletilerek uygulanmasına ilişkin esaslar ve uygulanma şartları Ceza Muhakemesi Kanun'un 253-255'inci maddelerinde düzenlenmiştir¹⁶⁵. Uzlaştırma ancak uzlaşma kapsamına giren suçlar için mümkün olabilmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 253'üncü maddesinin birinci fıkrasının a bendinde "*soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olan suçlar*" ve "*şikâyete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın b bendinde sayılan (kasten yaralama, taksirle yaralama, konut dokunulmazlığının ihlâli, çocuğun kaçırılması ve alıkonulması ve ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması) suçlar*" bakımından uzlaştırma talep edilebilir¹⁶⁶. Uzlaşma sonucunda şüphelinin veya sanığın edimini def'aten yerine getirmesi halinde duruma göre Cumhuriyet savcısı veya hâkim tarafından şüpheli hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı; sanık hakkında ise, kamu davasının düşürülmesine karar verilir (CMK m. 253/19 ve 254/2)¹⁶⁷. Edimin yerine getirilmesinin ileri bir tarihe bırakılması, takside bağlanması veya süreklilik arz etmesi durumunda şüpheli hakkında kamu davasının açılmasının ertelenmesine; sanık hakkında ise, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilir (CMK m. 253/19 ve 254/2).

¹⁶⁴ S. Çetin, s. 9. Ayrıca bkz. Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s.155; Karataş Durmuş, s. 317. Uzlaştırma kurumunun ortaya çıkışındaki temel sebepler şu şekilde belirtilmektedir; mağdurun tatmin edilmesi ve mağduriyetin giderilmesi hususundaki menfaatlerin göz önünde bulundurulması zorunluluğu, ceza muhakemesinin kısaltılması ve bu çerçevede bir tasarruf sağlama beklentisi, suç politikalarındaki son dönemdeki değişiklikler ve mağduriyetin giderilmesinin kısa ve orta süreli özgürlüğü bağlayıcı cezalara alternatif oluşturması. Bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, Muhakeme, s. 932.

¹⁶⁵ 5560 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 19.12.2006-26381). Söz konusu hükmün yürürlükten kaldırılış gerekçesi ise, uzlaştırma kurumunun bir usûl hukuku müessesesi olması ve bu sebeple uzlaşma kapsamını belirleyen hükmün de Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almasının daha doğru olacağıdır. Bkz. Özgenç, s. 605.

¹⁶⁶ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 253'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre "*soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olsa bile, cinsel dokunulmazlığa karşı suçlarda, uzlaştırma yoluna gidilemez. Uzlaştırma kapsamına giren bir suçun, bu kapsama girmeyen bir başka suçla birlikte işlenmiş olması hâlinde de uzlaşma hükümleri uygulanmaz*".

¹⁶⁷ Edimin def'aten yerine getirilmesinden edimin maddî bir edim olduğu izleniminin doğduğu, önemli olanın uzlaşma olduğu dikkate alındığında manevî edimlerin de yeterli olması gerektiği, kurumun bir pazarlık aracı olarak kullanılabilir olmasının da başka bir endişe konusu olduğu yönünde bkz. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 938; V. Özbek, Uzlaşma, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017.

Türk ceza hukukunda yer alan uzlaştırma kurumu, alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarında meydana gelen gelişmelere ve ceza hukuku alanında ön plâna çıkan onarıcı adalet anlayışına paralel olarak kabul edilmiştir¹⁶⁸. Taraflar arasında uzlaşmanın gerçekleşmesiyle ceza ve tazminat davalarıyla uğraşmak yerine mağdurun zararının daha kısa sürede giderilmesi sağlanırken; fail de yargı önüne sorun taşınmayacağı için yargılanmaktan kurtulacak, sonuç üzerinde failin iradesi de etkili olacak ve davranışının mağdur üzerindeki etkisini görerek empati yapabilecektir¹⁶⁹. Ayrıca suçun mağdurunun ve failinin hasım olmak yerine uzlaşmaya varması toplumsal barışa da katkı sağlayacak, failin ceza infaz kurumlarının olumsuz şartlarından etkilenme ihtimali ortadan kalkacaktır¹⁷⁰.

Ceza hukukundaki uzlaştırmada uzlaşılan dava dosyası sayısının toplam dava dosyası sayısı içinde % 1 yer tuttuğu belirtilerek, bu durumun en az % 10'a çıkarılmasının gerektiği, bu kapsamda uzlaştırma kapsamındaki suçların sayısının arttırılması; uzlaşmanın adliye dışına çıkarılması; failin ödeme gücünü veya güçsüzlüğünü dikkate alınabileceği bir sistemin kurulması; çocuklar tarafından işlenen suçlarda uzlaştırmının ayrıca düzenlenmesi vurgulanmaktadır¹⁷¹.

¹⁶⁸ **Soysal**, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/192.doc, erişim tarihi: 16.03.2017. Suç failinin yol açtığı kayıplar üzerinde yoğunlaşan onarıcı ceza adaleti yaklaşımıyla suç işlenmesi neticesinde ortaya çıkan zararın giderilmesi, tarafların tatmin edilmesi ve toplumsal barışa ve güvenliğe katkı sağlanması amaçlanmaktadır. Onarıcı adalet anlayışı yaklaşımında temel beklenti, suçu işleyen kişinin davranışlarının sonucunu anlaması, davranışlarının yanlış olduğunu kabul etmesi ve yaptığı yanlış davranışın olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmak için gerekenleri yapmaya hazır olmasıdır. Bkz. **Soysal**, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/192.doc, erişim tarihi: 16.03.2017.

¹⁶⁹ **Aladağ**, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/188.doc, erişim tarihi: 16.03.2017; **Gökalp**, s. 23-24.

¹⁷⁰ **Aladağ**, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/188.doc, erişim tarihi: 16.03.2017; **Gökalp**, s. 23-24. Uzlaşmanın daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi için Adalet Bakanlığı Ceza İşleri Genel Müdürlüğü bünyesinde Alternatif Çözümler Daire Başkanlığı kurulmuş ve uzlaştırmacı eğitimi ve kabulü söz konusu Daire başkanlığının bir faaliyeti haline dönüştürülmüştür. Bu daire, önödeme, kamu davasının açılmasının ertelenmesi ve uzlaştırma gibi cezada alternatif usûllerin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak; görev alanıyla ilgili olarak uygulamayı takip etmek ve ortaya çıkan sorunların nedenlerini araştırarak çözüm önerilerini Bakanlığa sunmak, cezada alternatif usûller konusunda kamuoyunu bilgilendirici çalışmalar yapmak; ulusal veya uluslararası nitelikte bilimsel toplantılar düzenlemek; bu nitelikteki çalışmaları teşvik etmek ve desteklemek; ilgili kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak; görev alanına giren istatistiklerin derlenmesi ve yayımı konusunda Bakanlığın ilgili birimleriyle iş birliği halinde çalışmak; ceza mevzuatı ile Bakanlığa verilen alternatif usûllere ilişkin görevleri yerine getirmek için kurulmuştur. Bkz. <http://www.cigm.adalet.gov.tr/cacdb.html>, erişim tarihi: 26.07.2017. Bu konuda ayrıca bkz. **V. Özbek**, Uzlaşma , www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017.

¹⁷¹ **V. Özbek**, Uzlaşma, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017. Aynı çalışmada uzlaşmayla ilgili çözüm önerileri arasında bir suçun hem uzlaşmalı hem ön ödemelik olması durumunda önce uzlaşmaya başvurulması, bundan çözüm elde edilememesi durumunda da ön ödeme yoluna başvurulabilmesinin mümkün olduğu, uzlaştırma başarısız olsa da kanundaki şartların varlığı halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebileceği belirtilmektedir. Uzlaşma konusunda yapılan bir anket çalışması, kişilerin uzlaşma kurumuyla ilgili bilgi sahibi olmadıkları

Hem ceza hukuku kurumu olan uzlaştırma hem de vergi hukuku kurumu olan uzlaşma ile mümkün olduğu kadar daha az anlaşmazlığın yargıya taşınması ve hasım olmadan mümkün olduğunca taraflar arasında iletişimin devamını sağlamak ve toplumsal barışın sağlanmasına katkıda bulunmak amaçlanmaktadır. Her iki kurum açısından da uzlaşmaya varılmasıyla birlikte anlaşmazlık kesin olarak çözülmekte, artık aynı anlaşmazlığın yargı önüne taşınması engellenmektedir. Temelde benzer düşüncelerle iki farklı hukuk alanına getirilen bu kurumların uygulanma şekillerinin farklı olduğu aşikardır. Ceza hukukunda uzlaştırma onarıcı adalet anlayışı çerçevesinde zarar görenin zararının giderilmesi gibi bir işleve de sahipken, vergi hukuku bakımından verginin geç veya eksik ödenmesinden kamunun gördüğü zararın tazmini söz konusu olmadığı gibi vergi hukukundaki uzlaşmanın böyle bir işlevi de bulunmamaktadır¹⁷². Uzlaştırmada mağdur ve fail yanında üçüncü bir kişi olarak arabuluculuk işlevi gören uzlaştırıcı bulunmaktadır¹⁷³. Ancak vergi hukuku alanında mükellef, vergi idaresinin çalışanlarının yer aldığı bir komisyon olan uzlaşma komisyonunun önüne çıkmaktadır. Söz konusu komisyonun üyeleri vergi idaresi çalışanları olup, komisyonun içerisinde mükellefin temsilcisi veya üçüncü bir kişi bulunmamaktadır. Komisyon, uzlaşabilecek vergi/ceza tutarını mükellefe bildirmekte, mükellef de kural olarak uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ya da reddetmektedir. Mükellef komisyona kural olarak yeni bir öneri getiremez. Ceza hukuku alanındaki uzlaştırmada ise, Cumhuriyet savcısı veya hâkim tarafları bir araya getirerek, iki tarafın da istekleri doğrultusunda ortak bir zemin bulmaya çalışmaktadır. Uzlaştırma, kural olarak, soruşturma aşamasında tarafa teklif edilmesi gereken bir yoldur. Uzlaştırmının soruşturma aşamasında teklif edilmediğinin anlaşılması veya kovuşturma aşamasında yapılan değişikliklerle söz konusu suçun uzlaştırma kapsamına alınması durumunda kovuşturma aşamasında da mahkeme tarafından uzlaşma teklifinde bulunulacaktır. Vergi hukukundaki uzlaşmada ise,

ve bu sebeple kurumu tanıtmaya yönelik çalışmaların yapılması gerektiği; yeterli bilgilendirmenin yapıldığında uzlaşmanın kabul göreceği ve sisteme güvensizlik söz konusu olmadığı sürece uzlaşma kurumuna arzu edilen işlerliğin kazandırılmasının daha kolay olduğu sonuçlarına ulaşmıştır. **V. Özbek**, Anket, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017.

¹⁷² **Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu**, s. 159-160. Ceza hukukundaki ve vergi hukukundaki uzlaşma karşılaştırması için bkz. **Tunç**, s. 7 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 337 vd.

¹⁷³ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 253'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, "*soruşturma konusu suçun uzlaşmaya tâbi olması ve kamu davası açılması için yeterli şüphenin bulunması hâlinde, dosya uzlaştırma bürosuna gönderilir. Büro tarafından görevlendirilen uzlaştırıcı, şüpheli ile mağdur veya suçtan zarar görene uzlaşma teklifinde bulunur*".

vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren uzlaşma talebinde bulunmayan vergi ödevlisi için uzlaşma hakkı ortadan kalkmaktadır¹⁷⁴. Uzlaştırmada tarafların anlaşmasıyla birlikte fail hakkında kamu davası açılmamakta, açılan kamu davası da düşürülmektedir. Oluşan mağduriyetin giderilmesi ile fail bir ceza almaktan kurtulmakta ve bu sebeple de bir cezasızlık nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda uzlaşmada uzlaşılan vergilerin ve cezaların zamanında ödenmemesi durumunda ceza hukukunda olduğu gibi uzlaşmanın geçersiz olması söz konusu değildir¹⁷⁵. Vergi hukuku anlamında uzlaşmaya ise, ancak vergi kabahatleri sonucu kesilen cezalar için başvurulabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda kaçakçılık suçuna bağlı olan üç kat vergi ziyai cezası için bile uzlaşmaya başvurmak mümkün değildir. Bu anlamda vergi hukuku alanındaki uzlaşmanın vergi suçları bakımından uygulama alanı bulunmamaktadır. Nitekim vergi suçlarından vergi kaçakçılığı ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlardan ve şikâyet şartına bağlı olmaksızın Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 253'üncü maddesinde yazılı suçlardan olmamaları sebebiyle uzlaştırma kapsamında da değildirler. Vergi mahremiyetinin ihlâli suçunun faili ise, Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde yollama sebebiyle Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu madde hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Söz konusu maddenin bütününe yollama yapıldığı; maddede ise, şikâyet şartı aranmasından yola çıkılarak vergi mahremiyetinin ihlâli suçunun ceza hukukundaki uzlaştırma kapsamında olduğu belirtilmektedir¹⁷⁶.

D. Kamu Denetçiliği Kurumu

1. Genel Olarak

İdarî yargıda iş yükünün yoğunluğu, idare ile vatandaş arasındaki sorunların kısa sürede, hasım olmadan etkili bir şekilde çözülmesi amaçlarıyla kamu denetçiliği-ombudsmanlık kurumu kabul edilmiştir¹⁷⁷. Hukukun üstünlüğüne,

¹⁷⁴ Bkz. Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 160; Tunç, s. 8.

¹⁷⁵ Bkz. Ferhatoğlu/Poyraz Ferhatoğlu, s. 162.

¹⁷⁶ Karataş Durmuş, s. 327-328.

¹⁷⁷ Bkz. Müftüoğlu Hoş, s. 294 vd.; Şengül, s. 134-135; Odyakmaz, Kamu Denetçiliği, s. 8 vd.; Atay, Kamu Denetçiliği, s. 22 vd.; Özcan, s. 60 vd. Kamu denetçiliği kurumunun ortaya

şeffaflığa, iyi yönetime, vatandaşların hak ve özgürlüklerin korunmasına, insan hakları ihlallerinin azalmasına katkı sağlayan kamu denetçiliği-ombudsmanlık kurumuna işlerlik kazandıran ülke sayısı da gittikçe artmaktadır¹⁷⁸. Nitekim, kamu denetçisine başvurma hakkının kullanılması ve sonuçlandırılmasının uygulamada iyi bir şekilde gerçekleştirilebilmesi durumunda hizmet görenlerin işlemlerinin uzamasına, bürokratik hantallığa ve kırtasiyeciliğe sebep olan ve kişileri psikolojik olarak yıpratıcı uygulamaları önleyebileceği veya en azından azaltabileceği belirtilmektedir¹⁷⁹.

Bu başlık altında öncelikle kamu denetçiliği kurumu hakkındaki genel bilgilere yer verilmekte; daha sonra uzlaşma kurumuyla arasındaki benzerliklere ve farklılıklara değinilmektedir.

2. Kamu Denetçiliği Kurumu Hakkında Genel Bilgiler

Kamu Denetçiliği-Ombudsmanlık kurumu, 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle Anayasal temele kavuşmuştur¹⁸⁰. Anayasa'nın 74'üncü maddesine göre, "*herkes bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir*". Bu maddeye göre, "*Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetleri inceler*". Kamu denetçiliği kurumuna ilişkin detayların ise, kanunla düzenleneceği belirtilmektedir. Bunun üzerine 2012 yılında 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (KDKK) yürürlüğe girmiştir¹⁸¹. Kanun'un birinci maddesinde kurumun amacının, "*kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak*" olduğu belirtilmektedir. Kurumun

çıkmasındaki başlıca sebeplerin klâsik denetim yollarının yetersizliği; etkinliğinin istenilen dereceye ulaşamaması; üst düzey yöneticilere verilen takdir yetkilerindeki artış; idarî işlemlerde meydana gelen haksızlıklara karşı kişilerin korunması ihtiyacı olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Atay**, Kamu Denetçiliği, s. 27.

¹⁷⁸ **Yaltı**, s. 111; **Müftüoğlu Hoş**, s. 295; **Efe/Demirci**, s. 53; **Atay**, Kamu Denetçiliği, s. 26; **Gümüşkaya**, s. 279-281; **Özcan**, s. 47. Farklı ülkelerdeki vergi ombudsmanlığıyla ilgili uygulamalar için bkz. **Özcan**, s. 259-338.

¹⁷⁹ **Atay**, Kamu Denetçiliği, s. 27. Ayrıca bkz. **Müftüoğlu Hoş**, s. 296.

¹⁸⁰ 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 13.05.2010- 27580).

¹⁸¹ RG. 29.06.2012-28338.

görevi ise, “*idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde*” bulunmaktadır (KDKK. m. 5)¹⁸².

İdare ile kişiler arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde taraflardan ayrı ve bağımsız üçüncü kişi olan Kamu Denetçisi-Ombudsman, idareyi, hukukîlik ve yerindelik açısından denetlemektedir¹⁸³. Kamu denetçiliği kurumu yasama ve yürütmeden bağımsız olarak çalışmakta ve fonksiyonel anlamda özerkliğe sahip olup, idarenin dışında kalmaktadır¹⁸⁴. Kamu Denetçisinin rolü, anlaşmazlıkla ilgili çözüm önerisinde bulunmaktır ve taraflar bu öneriyi kabul etmekte serbesttirler¹⁸⁵. Bunların dışında kamu denetçisinin genel özellikleri arasında, genellikle meclis tarafından seçilmesi, geniş bir denetim yetkisine sahip olması, yapılan araştırma ve incelemelerde tarafsız olması, gizlilik ilkesine uyması ve kolay ulaşılabilir olması sayılabilir¹⁸⁶. Kamu denetçisi, kendisini seçen veya atayan organ veya makamlar başta olmak üzere bütün kurum ve kuruluşlar karşısında bağımsızdır ve hiçbir makam veya merciden emir ve talimat almaz, kamu denetçisine tavsiye ve telkinde bulunulamaz (KDKK. m. 12). Kamu denetçiliği kurumuna yapılan başvurudan herhangi bir ücret alınmamaktadır (KDKK. m. 17). Kurum inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden sonra en az 6 ay içinde bitirmesi gerekmektedir (KDKK. m. 20). Bu anlamda kamu denetçiliği, basit, şekilcilikten uzak, masrafsız ve çabuk işlemektedir. Kamu denetçiliği idarenin karşısında olan bir kurum değildir. İdarenin sebep olduğu hak ve menfaat ihlallerini araştırmakla birlikte, doğrunun ne olduğu konusunda idareye yol gösteren bir kurum olan kamu denetçiliği, idareyi ikna etmeye çalışmakta, bu anlamda da idareye uzaklığı değil yakınlığı temsil etmektedir¹⁸⁷. Kamu yönetiminin iyileştirilmesini de esas alan kamu denetçiliği, vatandaş ile idare

¹⁸² Ancak maddenin ikinci fıkrasında, “*yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararların, Türk Silâhlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri*”nin kurumun görev alanı dışında olduğu belirtilmektedir.

¹⁸³ Şengül, s. 127-128; Özcan, s. 61 vd. Ayrıca bkz. Gümüşkaya, s. 295.

¹⁸⁴ Odyakmaz, Kamu Denetçiliği, s. 6; Efe/Demirci, s. 55; Özcan, s. 66.

¹⁸⁵ Yaltı, s. 114; Müftüoğlu Hoş, s. 303; Şengül, s. 128; Odyakmaz, Kamu Denetçiliği, s. 6; Efe/Demirci, s. 55; Gümüşkaya, s. 299 vd.; Özcan, s. 68.

¹⁸⁶ Özcan, s. 66-70.

¹⁸⁷ Şengül, s. 128. Ayrıca bkz. Odyakmaz, Kamu Denetçiliği, s. 6; Efe/Demirci, s. 55.

arasındaki ilişkilerde hakkaniyetin sağlanmasına ve idare ile kişiler arasındaki var olan ilişkilerin geliştirilmesine de hizmet etmektedir¹⁸⁸.

İdarenin her türlü eylem ve işlemleriyle tutum ve davranışlarını hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden inceleyen kamu denetçiliği kurumuna, mükellefin de vergi idaresinin işlemleri ile çalışanların tutum ve davranışlarından kaynaklı sorunlar veya hak ihlalleri konusunda başvurabilme hakkı bulunmaktadır¹⁸⁹. Ancak Kamu Denetçiliği kurumunun vergi alanını kavrama kapasite ve donanımına sahip olmasını gerektirmesi sebebiyle bu kurum bünyesinde vergilendirme alanındaki şikâyetlere bakmak üzere uzmanlığı bulunan kişilerden bir birimin oluşturulması önerilmektedir¹⁹⁰. Aksi durumun kamu denetçisinin vergi idaresi içerisinde, alanında uzman kişilerden aldığı cevaplarla ikna olabileceği ve böylelikle genellikle idare lehine çıkan kararlar sebebiyle mükelleflerin bu kuruma başvurmayı tercih etmeyecekleri belirtilmektedir¹⁹¹. Kamu denetçisinin kararının tavsiye niteliğinde olması ve vergi idaresinin bu karara uyma noktasında bir zorunluluğunun bulunmaması da mükellefin bu kuruma başvurmada isteksiz davranmasına sebep olabilir¹⁹².

¹⁸⁸ Efe/Demirci, s. 55; Özcan, s. 72.

¹⁸⁹ Bu konuda ayrıca bkz. Yaltı, s. 113 vd.; Müftüoğlu Hoş, s. 301 vd.; S. Yılmaz, s. 62 vd.; Aykın, s. 24; Gümüşkaya, s. 287 vd. Kamu denetçiliğinin uyumsuzlukları çözmek dışında mükellef haklarını korumak, mükelleflere danışmanlık hizmeti vermek, vergi sistemini geliştirmek gibi işlevleri bulunduğu hakkında bkz. Özcan, s. 235.

¹⁹⁰ Bkz. Yaltı, s. 115; Müftüoğlu Hoş, s. 302; Aykın, s. 34; Özcan, s. 359 vd. Vergide kamu denetçiliği kurumunun vergi mükellefinin haklarının korunması ile görevli bir makam olarak algılanması ve uygulanması gerektiği; özellikle denetim süreci de dâhil olmak üzere yapılan her türlü hata, ihmal, ihlâl, gecikme, adaletsiz ve ayrımcı uygulama, takdir yetkisini kötüye kullanma gibi hukuka aykırılıkların şikâyet konusu edilebileceği belirtilmektedir. Bkz. Yaltı, s. 115-116. Kamu denetçisinin uzlaşmanın uygulanmasından doğan anlaşmazlıkların çözümüne katkı sağlayabileceği yönünde bkz. Nas, Uzlaşma, s. 20. Vergi hukuku ile ilgili başvuruların, hukukî ve teknik anlamda özel bilgi ve donanım sahibi kişilerce incelenmesinin daha sağlıklı, adil ve makûl kararlar verilmesini sağlayacağı ve bilirkişiye başvurma gereksinimini de azaltacağı yönünde bkz. Gümüşkaya, s. 283.

¹⁹¹ Aykın, s. 34

¹⁹² Kamu denetçiliği kurumu, saygın, güvenilir, bağımsız ve şeffaflığa dayalı çalıştığı ölçüde, kurumun kararlarına uymanın ve idarelerce o yönde işlem yapmanın artacağı yönünde bkz. Yaltı, s. 114. Kamu denetçiliği kurumuna ilişkin öneriler için bkz. Özcan, s. 365-371. İdarî işlemler ile ilgili uyumsuzlukların çözümünde Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunda bulunmanın etkin bir yöntem olmayacağı yönünde bkz. S. Yılmaz, s. 64.

3. Kamu Denetçiliği Kurumunun Uzlaşma Kurumuyla Karşılaştırılması

İdarî yargıya başvurmadan, daha hızlı ve az masrafla idare ile kişiler arasında ilişkilerin hasım olmadan devam etmesini amaçlayan kamu denetçiliği kurumu, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarından arabuluculuğa benzemektedir. Vergi hukukundaki uzlaşma kurumuna da bu anlamda benzemekle birlikte, uygulanış şekli farklıdır. Bir şikâyet mekanizması olarak işleyen kamu denetçiliğinde idarenin işlemleri, eylemleri, tutum ve davranışları şikâyet konusu yapılmakta, bunlara ilişkin kamu denetçisi idareye öneride bulunmaktadır. Uzlaşmaya ise, idarenin bir işlemi, eylemi, tutum ve davranışı sebebiyle yani bir şikâyet için başvurulmamaktadır. Uzlaşmada da gönderilen bir vergi/ceza ihbarnamesi yani bir idarî işlem söz konusudur ama amaç bu işlemden dolayı şikâyet için bir başka kuruma başvurmak değildir. İdarenin bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonuna başvurularak, her iki taraf için de kabul edilebilir bir vergi ve/ya da ceza tutarında anlaşmak amaçlanmaktadır. Uzlaşmada, kamu denetçiliği kurumunda olduğu gibi idare ve vatandaşın dışında anlaşmazlığın tarafı olmayan bağımsız ve tarafsız bir kişi veya heyet bulunmamaktadır. Kamu denetçisinin önerisi de uzlaşma komisyonun önerisi de bağlayıcı olmamakla birlikte, taraflar öneriyi kabul veya reddetmekte serbesttirler. Kamu denetçiliği kurumu idarenin dışında yapılmış özerk bir kurumdur. Uzlaşma komisyonu ise, vergi idaresinin kendi iç teşkilatında yer alan kişilerden oluşmaktadır. Kamu denetçiliği kurumuna başvurmak için Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17'nci maddesinde diğer özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmesi şartı bulunmaktadır¹⁹³. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hata düzeltme

¹⁹³ “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan idarî başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir”. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddesinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilir olduğu yönünde farklı görüşlerin olduğu ve bu farklı görüşlerin kamu denetçiliği kurumuna başvuru bakımından farklı sonuçlar doğuracağı ve bu duruma ilişkin açıklamalar için bkz. **Müftüoğlu Hoş**, s. 306 vd. Düzenlemenin amacının ilgili idareye kararını gözden geçirme fırsatı sunmak olduğunu dikkate alarak, vergi hataları için düzeltme yolununun; diğer hatalar için ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan ilgili idarî yolun tüketilmesi gerektiği yönünde bkz. **Gümüşkaya**, s. 292-293. Bu durumda kamu denetçiliği kurumuna vergi alanında mükelleflerin yaptığı bir başvuruda önce İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idarî dava açma süresi içinde isteneceği yönünde de bir görüş bulunmaktadır. İdarî makama başvuru üzerine dava açma süresi durmakta; isteğin reddedildiğinin tebliği veya idarenin 60 gün içinde bir cevap vermemesi durumunda istek reddedilmiş sayıldığı günden itibaren dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Bu görüşe göre, daha sonra dava açma

ve uzlaşma başvurusunun zorunlu idarî başvuru olmaması sebebiyle, kamu denetçiliğine başvurmak için bu yolların tüketilmesi aranmamaktadır.

E. İdarenin Taraf Olduğu Anlaşmazlıkların Sulh Yolu ile Çözümü

İdarenin taraf olduğu anlaşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözüme kavuşturulması için yapılan düzenlemelerden biri de bu anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözümüdür. 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri Ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamede¹⁹⁴ idarelerin özel hukuk ve kamu hukuku anlaşmazlıklarının sulh yoluyla çözümüne ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İdarede hukuk hizmetini yürüten hukuk birimlerinin görevleri arasında, anlaşmazlıkları önleyici hukukî tedbirleri zamanında alarak, anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözümü konusunda mütalaa vermek de bulunmaktadır (659 Sayılı KHK. m. 4). İdarenin taraf olduğu adli anlaşmazlıklarda idarelerin adli yargıda dava açmadan veya icra takibine başlamadan önce karşı tarafı sulhe davet etmesinin esas olduğu, aynı şekilde, kendi aleyhlerine dava açılacağını veya icra takibine başlanılacağını öğrenmeleri durumunda da karşı tarafı sulhe davet edebileceği, dava konusu edilmiş veya icraya intikal etmiş uyuşmazlıklarda da taraflarca sulh teklifinde bulunulabileceği düzenlenmektedir (659 Sayılı KHK. m. 9). Sulh başvurularının altmış gün içinde sonuçlandırılması gerekmekte, sonuçlandırılmamışsa istek reddedilmiş sayılmaktadır (659 Sayılı KHK.

süresi içinde Kamu Denetçiliği Kurumu'na şikâyet başvurusunda bulunulması ve işleme başlamış olan dava açma süresinin Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca durması gerekmektedir. Ancak, Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükelleflerin İdari Başvuru Yolları Rehberinde, "Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarında, dava açmadan önce sadece işlemi yapmış olan idari makama başvuru yapma imkânı bulunmaktadır. Ancak, bu başvuru hiçbir zaman mükelleflerin yasal hakları olan vergi mahkemesinde dava açma, cezada indirim talebi ile uzlaşma talebinde bulunma sürelerini uzatmaz" denmektedir (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, erişim tarihi: 28.03.2019). Bu durumda vergi anlaşmazlıklarında Kamu Denetçisine başvuru hakkının anlamsız hale geldiği, çünkü mükellefler idarece uyulacağı yönünde bir garantisi olmayan Kamu Denetçisinin tavsiye kararı için dava açma haklarını kaybetme riski ile karşı karşıya kaldıkları belirtilmektedir. Bkz. Aykın, s. 28-29.

¹⁹⁴ RG. 2.11.2011-28103. Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı 1'inci maddesinde, "genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri (Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Hâkimler ve Savcılar (Yüksek) Kurulu ve Sayıştay dâhil) ve özel bütçeli idarelerin hukuk hizmetlerinin etkili, verimli ve usûl ekonomisine uygun şekilde yerine getirilmesine ve bu hizmetlerin yürütülmesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik usûl ve esasların" belirlenmesi olarak belirtilmektedir.

m. 9). Amaç ihtilafın tamamının çözülmesi iken, kısmî sulh da mümkündür ve sulh halinde üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında taraflar dava açamayacaktır (659 sayılı KHK. m. 10). Yapılan sulh anlaşmalarına ilişkin tutanak ilam hükmünde olup ilamların icrasına dair genel hükümlere göre infaz olunmaktadır (659 Sayılı KHK. m. 10)¹⁹⁵. İdarelerin adli uyuşmazlıklarda uzlaşma ve vazgeçme yetkileri ise, söz konusu Kanun Hükmünde Kararname'nin 11'inci maddesinde düzenlenmiştir¹⁹⁶.

¹⁹⁵ Taraflarca uyuşmazlık yargı organları önüne götürülmeden önce veya yargı organları önüne götürülmekle beraber yargılamanın dışında sulh olunması durumunda bu sözleşmenin ilam hükmünde kabul edilmediği; buna karşılık, idare ve uyuşmazlığın diğer tarafı olan kişi arasında dava açmadan veya icra takibine başlanmadan önce 659 sayılı kararname kapsamında sulh olunması durumunda sulh sözleşmesinin ilâm niteliğinde olmasının yerinde olduğu yönünde bkz. **Cidecigiller**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 313'üncü maddesinde görülmekte olan bir davada sulh sözleşmesi yapılabileceği; 315'inci maddesinde de sulhun ilgili bulunduğu davayı sona erdireceği ve kesin hüküm gibi sonuç doğuracağı belirtilmektedir. İcra ve İflas Kanunu'nun 38'inci maddesine göre de mahkeme önünde yapılan sulhlerin ilâm niteliğinde belgedir. Bu sebeple, mahkeme önünde yapılan sulh sözleşmesinin de ilâm niteliğinde belge olduğu göz önünde tutulmalıdır. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinde de “*tarafların arabuluculuk faaliyeti sonunda bir anlaşmaya varmaları durumunda, bu anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesini talep edebilecekleri*”, bu şerhi içeren anlaşmanın ilâm niteliğinde belge sayıldığı belirtilmektedir. Aynı maddeye göre, “*taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilâm niteliğinde belge*” sayılacağına da yer verilmektedir. Bu durumda tarafların avukatları ve arabulucuyla yapılan arabuluculuk sözleşmesi icra edilebilirlik şerhi olmaksızın ilâm hükmündedir.

¹⁹⁶ İlgili madde şu şekildedir: “*MADDE 11 – (1) İdarelerin; a) Kendi aralarında ortaya çıkan her türlü hukuki uyuşmazlığın sulh yoluyla hallinde, dava açılmasında, bunlardan yargı veya icra mercilerine intikal etmiş olanların takiplerinden veya davalarda verilen kararlara karşı kanun yollarına gidilmesinden vazgeçilmesinde, sözleşmelerin değiştirilmesinde veya sona erdirilmesinde, b) Gerçek veya tüzel kişilerle aralarındaki sözleşmelerde belirtilen sebeplerle yapılan her türlü sözleşme değişikliklerinin yapılmasında, bu hususlarla ilgili olarak çıkabilecek uyuşmazlıkların sözleşme hükümleri çerçevesinde sulh yoluyla hallinde, hukuk birimlerinin uyuşmazlığın bu şekilde sonlandırılmasında maddi ve hukuki sebeplerle kamu menfaati bulunduğu yönündeki görüşü üzerine, buna dair onay ve anlaşmaları imzalamaya bakanlıklarda bakan, diğer idarelerde üst yönetici yetkilidir. Bakan ya da üst yönetici bu yetkisini sınırlarını açıkça belirlemek suretiyle alt kademelere devredebilir. (2) Birinci fıkrada belirtilenler dışında, idarelerin, herhangi bir sözleşmeye dayanıp dayanmadığına, yargıya intikal edip etmediğine bakılmaksızın gerçek veya tüzel kişilerle aralarında çıkan her türlü hukuki uyuşmazlığın sulh yoluyla halline, her türlü dava açılmasından veya icra takibine başlanılmasından, bunlardan yargı veya icra mercilerine intikal etmiş olanların takiplerinden veya verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilmesi dışındaki kanun yollarına gidilmesinden vazgeçmeye, davaları kabule, ceza uyuşmazlıklarında şikayetten vazgeçmeye veya uzlaşmaya, davadan feragat etmeye, sözleşmede belirtilmeyen sebeplerle sözleşmelerin değiştirilmesinde veya sona erdirilmesinde maddi ve hukuki sebeplerle kamu menfaati görülmesi halinde, buna dair onay veya anlaşmaları imzalamaya, vazgeçilen veya tanınan ya da terkin edilen hak ve menfaatin değeri dikkate alınmak suretiyle; a) Tutara ilişkin olmayanlar ile 1.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (1.000.000 Türk Lirası dahil) hukuk biriminin görüşü alınarak, ilgili harcama yetkilisinin teklifi üzerine üst yönetici, b) 1.000.000 Türk Lirasından fazla olanlardan 10.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (10.000.000 Türk Lirası dahil), hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonunun görüşü alınarak, üst yöneticinin teklifi üzerine ilgili bakan, Milli Savunma Bakanlığında Müsteşarın teklifi üzerine Bakan, c) 10.000.000 Türk Lirasından fazla olanlarda Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bakan ya da üst yönetici bu yetkisini sınırlarını açıkça belirlemek suretiyle alt kademelere, münhasıran taşra birimlerinin iş ve*

İdarî işlemler dolayısıyla haklarının ihlâl edildiğini iddia edenler idareye başvurarak, uğramış oldukları zararın sulh yoluyla giderilmesini dava açma süresi içinde isteyebilecekleri gibi idarî eylemler nedeniyle hakları ihlâl edilenlerce, idarî dava açmadan önce İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca yapılan başvuruların da sulh başvurusu olarak kabul edileceği ve bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde inceleneceği düzenlenmektedir (659 sayılı KHK m. 12). Bu başvuruların da altmış gün içinde sonuçlandırılması zorunludur, sonuçlandırılmamışsa istek reddedilmiş sayılmaktadır (659 sayılı KHK m. 12). Sulh başvurusu, belli bir konuyu ve somut bir talebi içermiyorsa idarî makam tarafından reddedilmektedir. Kanun Hükmünde Kararnameye uygun olarak yapılan ve idare tarafından reddedilmeyen başvurular ise, hukukî uyuşmazlık değerlendirme komisyonuna gönderilmektedir. Sulh olunan konuya veya miktara ilişkin dava açılması mümkün değildir (659 sayılı KHK. m. 12)¹⁹⁷. Hukukî uyuşmazlık değerlendirme komisyonu ise, idareler bünyesinde, üst yönetici tarafından oluşturulan, hukuk birimi âmiri ve hukukî uyuşmazlıkla ilgili birim âmirinin bulunduğu en az üç üyeden oluşan komisyonu ifade etmektedir (659 sayılı KHK. m. 2). Bu komisyonlarının yapısının sadece idarî temsilcilerden oluşması, başvuru yapacak kişiler açısından, komisyonların objektif olmayacağı düşüncesine kapılmalarına sebep olacağı, bu yolun etkinliğinin arttırılması düşünülüyorsa uyuşmazlık konusu olayla bağlantılı olarak tarafsız üçüncü kişilerin de komisyonda görev alması önerilmektedir¹⁹⁸.

işlemleriyle ilgili olup illerde valilik, ilçelerde kaymakamlık onayına bağlanan iş ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda vali ve kaymakamlara devredebilir”.

¹⁹⁷ Söz konusu maddeye göre; “Sulh başvurularının incelenmesinde, başvurunun konusu, zarara yol açan olay ve nedenleri, zararın idari eylem veya işlemde doğup doğmadığı ve meydana geliş şekli, idarenin tazmin sorumluluğunun olup olmadığı, zararın miktarı ve ödenecek tazminat tutarı tespit edilir. Hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonu tarafından, bilirkişi incelemesi dahil olmak üzere gerekli her türlü araştırma ve inceleme yapılır, olayla ilgili bilgisi bulunan kişiler dinlenebilir. Hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonunun inceleme sonunda hazırlayacağı rapor 11'inci madde uyarınca karar vermeye yetkili mercilere sunulur. Bu mercilerin sulh başvurusunu kabul etmesi halinde başvuru sahibine, hazırlanan sulh tutanağının imzalanması için en az onbeş günlük süre verilir. Davet yazısında, belirtilen tarihte gelmesi veya yetkili temsilcisini göndermesi gerektiği, aksi takdirde sulh tutanağını kabul etmemiş sayılacağı ve yargı yoluna başvurarak zararının tazmin edilmesini talep etme hakkının bulunduğu belirtilir. Tazminat miktarı ve ödeme şekli üzerinde idare ve istemde bulunanın sulh olmaları halinde buna ilişkin bir tutanak düzenlenir ve taraflarca imzalanır. Bu tutanak ilam hükmündedir. Sulh olunan miktar idare bütçesinden ödenir”.

¹⁹⁸ **Karataş Durmuş**, s. 352.

659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girmesinden itibaren yaklaşık yedi yıl geçmesine rağmen bir alternatif anlaşmazlık çözüm yolu olarak düzenlenmiş olan sulh yoluna ilişkin hükümlerin etkin ve yeterli bir şekilde uygulanmadığı görülmesi sebebiyle düzenlemeler gözden geçirilerek 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Tasarı Taslağı hazırlanmıştır¹⁹⁹. Bu Taslakta yapılan başlıca değişiklik önerileri arasında ise, sulh yoluna başvurmanın zorunlu hale getirilmesi; Hukukî Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonunun isminin Sulh Komisyonu olarak değiştirilmesi; Sulh Komisyonlarının sürekli görev yapan komisyonlar olarak düzenlenmesi; Sulh Komisyonu kararlarının 50.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda kesin olarak uyuşmazlıklara son verebilme yetkisi, bunun üstündekiler için ilgili makamlardan görüş alınması bulunmaktadır.

İdarenin taraf olduğu anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözümlenmesi için de görüldüğü üzere düzenlemeler yapılmaktadır. Özel hukukta yaygın olarak kullanılmaya çalışılan anlaşmazlık çözüm yollarının kamu hukukunda da yansımaları görülmekte, dava yoluna son çare olarak başvurmaya sebep olacak düzenlemeler yapılmakta, öncelikle sulh yolunun denenmesi amaçlanmaktadır. İdarenin taraf olduğu anlaşmazlıklarda uygulanabilecek yargı dışı çözüm yolları, yargısal çözüm yollarına oranla giderek daha fazla tercih edilmekte ve bu yollar taraflar arasındaki iyi iletişimin devamına ve anlaşmazlığın giderilmesine katkı sağlamaktadırlar²⁰⁰.

¹⁹⁹ 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Tasarı Taslağı, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/DUYURULAR/659%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK%20Tasla%C4%9F%C4%B1%20%20li%20Tablo%20Gerek%C3%A7eli.pdf>, erişim tarihi: 25.01.2017. Genel gerekçede bu durumun sebebi olarak *“hukukî uyuşmazlık değerlendirme komisyonlarının uyuşmazlıkların sulh yoluyla çözümlenmesinde görüş vermekle görevli olmaları, bu komisyonların sürekli olarak görev yapmayı her uyuşmazlık için yeniden oluşturulması, anılan komisyonda görev yapan personelin karar verme noktasında görev ve yetkilerini kullanmamaları; bu kişilerin yeterli hukukî korumaya sahip olmaması ve sulh yolunun zorunlu olmaması”* gösterilmektedir.

²⁰⁰ **Cidecigiller**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017; **Serter**, s. 117 vd. Sulh yoluyla çözüme ilişkin ayrıca bkz. **Serter**, s. 213 vd. Ülkemizde idarî yargı alanındaki uyuşmazlıkların her geçen yıl istikrarlı bir şekilde artış gösterdiği ve 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin istenilen sonucu doğurmayacağından hareketle hâkim temelli bir uzlaşma modeli önerilmektedir. Buna göre, tarafların üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceği, idarî işlem, eylem veya idarî sözleşmeden kaynaklanan iptal ve tam yargı davaları ile kamu görevlilerinin atanması ve nakilleri ile ilerleme, yükselme, sicil, intibak ve diğer özlük ve parasal haklarına ilişkin uyuşmazlıklarda, idarî dava açma süresi içinde dava açılmadan evvel veya dava açıldıktan sonra uzlaştırma konusunda yetkili kılınan hâkim tarafların uzlaştırılması girişiminde bulunabilmekte ve bu sürece başvurmak veya süreci sonlandırmak açısından taraflara serbesti öngörülmektedir. Modele ilişkin bkz. **Şaşı**, s. 80 vd.

Hem vergi hukukundaki uzlaşma hem de idarenin taraf olduğu anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözümü anlaşmazlıkların yargı dışı çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki düzenleme de anlaşmazlıkların barışçıl şekilde, daha hızlı ve daha az masrafla çözülmesini sağlamaya yöneliktir. Uzlaşmanın hukukî niteliği açıklanırken belirtildiği üzere uzlaşma da sulh de her iki tarafın kabul beyanıyla geçerlilik kazanan bir sözleşmedir²⁰¹. Ancak bu kurumların uygulama alanları farklıdır. Vergi uyuşmazlıklarında sulh yoluna başvurabilmek için öncelikle ortada somut bir zararın mevcut olması (659 Sayılı KHK), bu anlamda da vergi ve cezanın ödenmiş olması veya idarî yaptırım nedeniyle maddî bir kayba neden olunması (ikmalen, re'sen salınan vergi ve/ya da cezalarda dava açmaksızın ödemeyi yapması) ve dava açma süresi içinde idareye başvuru yapılması gerekmektedir. Yargı aşamasında ilk derece mahkemesine yapılan başvuru yürütmeyi durdurduğundan ve mükellef vergi ve/ya cezayı ödemeyeceğinden somut olan bir zarardan bahsetmenin mümkün olmadığı, bu nedenle de vergi hukuku alanında sulh hükümlerinin geniş bir uygulama alanı bulmadığı belirtilmektedir²⁰².

F. Vergi Usul Kanunundaki Diğer/Benzer Kavram ve Kurumlarla Karşılaştırılması

1. Genel Olarak

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanabilecek anlaşmazlıkların giderilerek vergi alacağının tahsil edilebilmesi için yargı yolu dışında idarî aşamada çözüm yollarına ve bazı vergi hukuku kurumlarına yer verilmektedir. Bu kavram ve kurumlarla uzlaşma arasında yapılacak farklılaştırma uzlaşma kurumunun daha iyi anlatılmasına yarar sağlayacaktır. Bu kapsamda vergi beyannamesinin ihtirazî kayıtla verilmesi durumu ile vergi cezası

²⁰¹ İdarenin taraf olduğu özel hukuk uyuşmazlıkları bakımından yapılabilecek sulh sözleşmesi Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan sulh düzenlemesinin özel düzenlenmiş bir hali olarak karşımıza çıkmaktadır. İdarenin taraf olduğu idarî anlaşmazlıkları çözmek için yapılan sözleşmelerin ise, idarenin özel hukuk sözleşmelerinden olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Cidecigiller**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 12.07.2017.

²⁰² **Korhan/Özkan**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 30.10.2017. Mükellef ihtirazî kayıtla beyanname verip ödemeyi yapması veya idarenin yaptığı ek tarhiyata ilişkin ödemeyi yapması durumunda bu ödemeleri için dava açma süresi içerisinde sulh yoluna başvurması mümkün olabilir (**Karataş Durmuş**, s. 353).

kesilmesine engel bir durum olan yanılma haline kısaca yer verilerek uzlaşma ile ortak ve farklı yönleri belirtilmektedir. Uzlaşmanın idarî aşamada çözüm yollarından biri olarak vergi hukukunda düzenlenmesi karşısında diğer idarî çözüm yollarından farklarının da ortaya konulması gerekmektedir. Bu sebeple pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve hata düzeltme kurumlarından farklılıkları üzerinde durulmaktadır. Ayrıca yeni bir kurum olan izaha davet ve vergi cezalarını ve bazen de vergi aslını ortadan kaldıran affın da uzlaşma ile farklılıkları ortaya konulmaktadır.

2. İhtirazî Kayıtlı Beyan

Verginin matrahı, mükellefin beyanı ya da idarî bir işlemle belirlenebilmektedir. Beyan usûlü, mükellefin veya sorumlunun matrahı kendi belirlemesi ve gerekli bilgileri vergi idaresine bildirmesi olarak tanımlanabilir²⁰³. Beyan usûlünde mükellefin beyanı esas alınmakla birlikte, idare bu beyanın doğruluğunu araştırabilir ve mükellefin beyanında herhangi bir eksikliğin bulunması durumunda matrahı idare belirleyerek (re'sen, ikmalen veya idarece tarh) sonucu vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirir.

Mükellef, kendi beyanının doğruluğundan emin olamadığı durumlarda ihtirazî kayıtlı da beyannamesini verebilir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39'uncu maddesinde, mükelleflerce kanunî gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarhi işlemine karşı dava açma hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazî kayıt adı verildiği belirtilmektedir. Böylelikle mükellef, bir yandan tam emin olmadığı bir konuda kendisini incelemeye ve onun neticesinde muhtemel bir cezaya karşı korumaya almaktadır. Diğer yandan da kural olarak mükellef kendi beyanına karşı dava açamayacakken, ihtirazî kayıtlı verilen beyannameye karşı dava açabilmektedir²⁰⁴. Nitekim İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında

²⁰³ Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 181; Kırbaş, s. 107; Kaneti, s. 112; Akdoğan, Vergi, s. 64 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 263; Karakoç, Ders Kitabı, s. 246; Saban, Vergi, s. 164; Mutluer/Dayanç, s. 108; Oktar, Vergi, s. 96; Öner, Vergi, s. 126-127.

²⁰⁴ İhtirazî kayıtlı beyan olduğunun ve bunun gerekçesinin de belirtilmesi gerekmektedir. Bkz. B. Doğrusöz, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../12%20-%2058%20BUMİN%20DOĞRUSÖZ.doc, erişim tarihi: 01.03.2017.

yer alan “*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz*” düzenlemesiyle kanunî bir temele kavuşmuştur. İhtirazî kayıtla verilen beyannamelerde de tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle vergi tahakkuk etmekte ve dava açma süresi bu tarihten itibaren başlamaktadır. İhtirazî kayıtla beyanname vermek dava açma hakkı tanımaktan öte farklı bir anlamı olmadığı dikkate alındığında, süresi içerisinde dava açılmazsa bu işlevi de ortadan kalkmaktadır²⁰⁵.

Görüldüğü üzere, ihtirazî kayıt, beyanname veren mükellefin kendi beyanına karşı dava açabilmesini mümkün kılmaktadır. Uzlaşma ise, vergi mükellefi ile vergi idaresinin anlaşarak dava açmaktan vazgeçmelerini ifade etmektedir. Henüz bir inceleme başlatılmadan mükellefin beyanname verme aşamasında beyannamesini ihtirazî kayıtla vermesi mümkündür. Uzlaşma ise, ya inceleme aşamasında ya da inceleme aşamasından sonra vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edildikten sonraki 30 gün içerisinde başvurulacak bir anlaşmazlık çözüm yoludur. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için başvurulacağı düzenlendiğinden (VUK. Ek m. 1) ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesine rağmen, bu süre içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurulması mümkün değildir²⁰⁶. Ancak ihtirazî kayıtla verilen beyannameye karşı dava açılmazsa daha sonradan bir vergi incelemesi başlatılabilir ve inceleme sonucunda ek vergi tarh ettirilerek mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi gönderilebilir. Bu aşamada mükellefin uzlaşma hakkı söz konusu olmaktadır.

3. Yanılma

Türk Ceza Kanunu’nun 4’üncü maddesi “ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesini düzenlemektedir. Maddeye göre bir kimsenin ceza kanunları konusunda bilgisizliği veya bunları yanlış yorumlamış olması bu kanunların uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak “*işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu konusunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi cezalandırılmaz*” (TCK m. 30/4). Vergi

²⁰⁵ Bkz. **B. Doğrusöz**, İhtirazi, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../12%20-%2058%20BUMİN-%20DOĞRUSÖZ.doc, erişim tarihi: 01.03.2017.

²⁰⁶ Bu konudaki ayrıntılı açıklama için bkz. II. Bölüm, D. Uzlaşmanın Konu ve Kapsam Açısından Şartları, 2. Tarhiyat Yöntemi Açısından.

mevzuatının karmaşık nitelikte olması sebebiyle de vergi suç ve cezalarında kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi yumuşatılmıştır²⁰⁷. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde “*yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması*” yanılma hali olarak kabul edilmekte olup, bu durumda vergi ziyai cezası kesilemeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye paralel olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesine göre, mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu konuda yetkili kılınan makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz ve şüpheli gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebileceklerdir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, “*Gelir İdaresi Başkanlığı'nun, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler*” de yayımlayabileceği düzenlenmektedir.

Özelgeler, vergi uygulamaları bakımından idarenin görüşünün öğrenilmesi veya idarenin görüşünün açıklanması aracı olup, mükellefler ve yargı organları için bağlayıcı olmayan ve sadece idareyi bağlayan yardımcı kaynaklardır²⁰⁸. Sirkülerler ise, vergi uygulamaları ile ilgili belirli bir durumdaki çok sayıda mükellefin tereddüde düşmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurması halinde genel nitelikli özelge şeklinde yayınlanan, vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme getirmeyen ve sadece idare için bağlayıcı olan yardımcı kaynaklardır²⁰⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesine göre, “*sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon tarafından oluşturulur*”. “*Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir*

²⁰⁷ Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 217; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 571; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 193; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 439; **Saban**, Vergi, s. 536; **Mutluer/Dayanç**, s. 211; **Öner**, Vergi, s. 166.

²⁰⁸ **Kaneti**, s. 26; **Kırbaş**, s. 36-37; **Erginay**, s. 40-41; **Akdoğan**, Vergi, s. 23; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 122-123; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 68-69; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 94; **Saban**, Vergi, s. 37 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 37; **Oktar**, Vergi, s. 41-42; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 46; **Öner**, Vergi, s. 37-38; **Önen**, s. 21.

²⁰⁹ **Kaneti**, s. 26; **Kırbaş**, s. 37; **Erginay**, s. 40-41; **Akdoğan**, Vergi, s. 23; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 124; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 68; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 95; **Saban**, Vergi, s. 36; **Mutluer/Dayanç**, s. 37; **Oktar**, Vergi, s. 41; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 45; **Öner**, Vergi, s. 37-38; **Önen**, s. 22.

konuda izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir”.

Mükellef, vergi uygulamalarına ilişkin tereddütte kaldığı bir konuda vergi idaresine başvurarak, idarenin açıkladığı görüş çerçevesinde hareket ederse, mükellefin hareketi cezayı gerektirse bile, kendisine vergi cezası kesilmemekte ve gecikme faizi de hesaplanmamaktadır. Mükelleflerin bu şekilde idareye başvurmaları, anlaşmazlığın ortaya çıkmasının engellenmesine yöneliktir. Böylelikle daha sonraki aşamalarda inceleme konusunu oluşturulabilecek bir durum hakkında daha önceden idarenin görüşü öğrenilmektedir. İdarenin görüşü doğrultusunda davranan mükellef nezdinde inceleme yapılsa ve inceleme neticesinde ilave vergi tarh edilecek olsa da vergi ziyai cezası ile karşılaşmayacak ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Uzlaşma yoluna inceleme aşamasında veya inceleme aşamasından sonra başvurulabiliyorken, mükellef tarafından özelge ve sirküler talebi inceleme aşamasından önce veya inceleme aşamasında yapılmaktadır. Uzlaşma ile karşılaştırıldığında, daha önceki bir aşamada ve henüz bir anlaşmazlık ortaya çıkmadan bir açıklama talebinde bulunulduğundan, anlaşmazlıkları önleyici niteliktedir. Bu şekilde anlaşmazlığın çıkması daha en başta engellenmektedir. Bu anlamda özelge ve sirkülere uygun davranan mükellef, idarenin görüşünü önceden öğrendiği için, idare ile kendisi arasında da ileriki aşamalarda bir anlaşmazlık/uyuşmazlık çıkmasını engellemektedir. Anlaşmazlıkları önleyici niteliği olan idareden görüş talebi, idarenin ve mükellefin iletişimin devamına katkıda bulunmakta ve dolaylı olarak yargının iş yükünü de hafifletmektedir. Bu yolun iyi işletilmesi, daha sonraki aşamalarda yapılabilecek olan uzlaşma görüşmelerinin de daha iyi/sağlıklı olmasına fayda sağlayacaktır.

4. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah vergi ziyai cezasının kesilmesini, iştirak halinde işlenenler dâhil olmak üzere kaçakçılık suçlarının kovuşturulmasını ve bunlar hakkında cezaya hükümlenmesini önlemek suretiyle vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözümünü

sağlayan bir kurumdur²¹⁰. Bu kurum, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve çaresiz durumda bırakmadan, hoşgörü ile hareket ederek mükellef ve idareyi birbirini yakınlaştırmayı, vergi ödeme bilincini yerleştirmeyi ve ortaya çıkabilecek bir anlaşmazlığı daha önceden çözmeyi amaçlamaktadır²¹¹. Pişmanlık ve ıslah kurumuyla hem idarece bilinmeyen kabahat ve dolayısıyla da devletin vergi alacağı kendiliğinden ortaya çıkmakta hem de mükelleflerin vergi ahlâkı yönünden doğru bir davranışa yönelmesi söz konusu olmaktadır²¹². Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesine göre, *“beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren filleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi”* gerekmektedir. Maddeye göre, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde hiç vermemiş olduğu beyannameyi vermesi, eksik beyanını tamamlaması veya yanlış beyanını düzeltmesi ve aynı süre içerisinde ödeme süresi geçmiş olan vergileri pişmanlık zammı ile birlikte ödemesi durumunda vergi ziyai cezası kesilmez. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi uyarınca pişmanlık ve ıslah şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçuna ilişkin kovuşturma yapılmaz veya cezaya hükmolunmaz.

İdarî aşamada bir anlaşmazlık çözüm yolu olan pişmanlık ve ıslah uzlaşmayla kıyaslandığında, beyannamenin hiç verilmediği veya beyanda bulunmuş olmakla birlikte henüz vergi idaresinin mükellefi incelemeye almadığı bir aşamada başvurulmakta, ileride ortaya çıkabilecek bir anlaşmazlığı çözmeyi hedeflemektedir. Bu sebeple pişmanlık ve ıslah önleyici nitelikteki bir anlaşmazlık çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır²¹³. Mükellef veya sorumlu kendiliğinden vergi idaresiyle

²¹⁰ Bu konuda bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 220-221; **Kırbaş**, s. 182; **Kaneti**, s. 253 vd.; **Karakoç**, Pişmanlık ve Islah, s. 10 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 588 vd.; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 250 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 454 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 177; **Kızılot/Kızılot**, s. 171 vd.; **Saban**, Vergi, s. 536 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 211 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 388 vd.; **Özyer**, s. 1098 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 272 vd.; **Şenyüz**, Ceza, s. 287 vd.; **Z. Yıldırım**, s. 4 vd.; **Öner**, Vergi, s. 167 vd.; **Önen**, s. 264 vd.; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 24 vd.

²¹¹ **Kaneti**, s. 253; **Karakoç**, Pişmanlık ve Islah, s. 5; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 588; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 251; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 454; **Akdoğan**, Vergi, s. 177; **Kızılot/Kızılot**, s. 169; **Şenyüz**, Ceza, s. 287; **Z. Yıldırım**, s. 44 vd.; **Önen**, s. 266. Pişmanlık ve ıslah kurumunun düzenleniş nedenlerine ilişkin ayrıca bkz. **R. Dönmez**, Pişmanlık, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 14.03.2017.

²¹² **Karakoç**, Pişmanlık ve Islah, s. 6.

²¹³ Pişmanlık ve ıslaha başvuran mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında vergi mükellefi tarafından yaratılan bir anlaşmazlıktan söz etmek mümkün değildir. Ancak pişmanlık ve ıslahın çıkması muhtemel bir anlaşmazlığın çözümünü sağladığı, potansiyel uyuşmazlıkların daha

iletişime geçerek bir anlamda kendini ihbar edecek ama bu fiilin neticesinde iyiniyeti göz önünde bulundurularak cezalandırılmayacaktır. Vergi uyumunun sağlanmasına hizmet eden bu kurum, anlaşmazlıkların yargı dışında idareyle iletişime geçerek çözülmesi konusunda da mükellefleri teşvik etmektedir. Bu çerçevede hem pişmanlık ve ıslah hem de uzlaşma anlaşmazlıkların erken aşamada para ve zaman kaybı olmadan çözümlenmesini amaç edinmektedir.

Benzer amaca hizmet eden uzlaşmayla pişmanlık ve ıslah, mükellefin farklı aşamalarda başvurabileceği yollardır²¹⁴. Nitekim tarhiyat öncesinde vergi idaresi mükellefi incelemeye başlamıştır; ancak, inceleme sona ermeden mükellef uzlaşmaya başvuru hakkını kullanmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada da vergi incelemesi sona ermiştir ve vergi idaresi mükellefe vergi/ceza ihbarnamesini göndermiş, bunun üzerine muhatap uzlaşma hakkını kullanmaktadır. Ancak pişmanlık ve ıslah hakkından yararlanabilmek için vergi idaresinin vergi cezasına yol açacak fiili henüz bilmemesi henüz bu fiil hakkında vergi incelemesine başlanmamış olması gerekmektedir. Nitekim bu sebeple de beyana dayalı tarhiyat yapılan vergiler için pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması mümkün iken; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler için uzlaşma yoluna başvurmak mümkündür. Uzlaşmada mükellef ile vergi idaresi çoğu zaman görüş ayrılığı içerisinde olmakta, dava açmadan önce uzlaşma ihtimalinin olup olmadığı denenmektedir. Ancak pişmanlık ve ıslahta vergi mükellefinin veya ceza muhatabının vergi idaresiyle aslında yaşadığı bir fikir ayrılığı bulunmamaktadır. Çünkü henüz fikir ayrılığı yaşanacak bir aşamaya sorun taşınmamıştır ve taşınmaması için de bir anlamda mükellef veya ceza muhatabı kendini ihbar ederek sorunu herhangi bir anlaşmazlık çıkmadan çözmek istemektedir. Pişmanlık ve ıslah için gerekli olan şartların yerine getirilmemesi durumunda bu haktan yararlanılması söz konusu değilken, uzlaşma

doğmadan tasfiye edilmesinin ise, bu kurumun yol açtığı dolaylı bir sonuç olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bkz. **Karakoç**, Pişmanlık ve Islah, s. 13. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmayı gerektiren durumda gerçek anlamda uyuşmazlık mevcut olmadığı için idarî bir uyuşmazlık çözüm yolu olmadığı, hukukî niteliğine ilişkin köklerinin vergi ceza hukukunda aranılması gerektiği, vergi uyuşmazlıklarının çıkmasını önleyen bir tedbir kurumu olduğu belirtilmektedir. Ayrıca pişmanlık ve ıslah için idareye takdir yetkisinin tanınmamış olmasının bu kurumun bir uyuşmazlık çözüm yolu olmadığı yönündeki fikri desteklediği de eklenmektedir. Bkz. **Z. Yıldırım**, s. 70 ve 85. Pişmanlık ve ıslah kurumunun bir uyuşmazlık çözüme aracı olmadığı, çünkü bu aşamada mükellef veya vergi idaresi arasında yaratılan bir uyuşmazlığın bulunmadığı pişmanlık başvurusuyla da bir anlaşmazlığın doğmadığı, mükellefin bir itirazının söz konusu olduğu yönünde bkz. **R. Dönmez**, Pişmanlık, www.vergidünyası.com, erişim tarihi: 14.03.2017.

²¹⁴ Pişmanlık ve ıslahta uzlaşmanın karşılaştırılmasına ilişkin olarak bkz. **Z. Yıldırım**, s. 83 vd.

için gerekli şartların yerine getirilmemesi durumunda uzlaşma iptal olmamaktadır. Pişmanlık ve ıslahta ödenmesi gereken vergi aslı üzerinde herhangi bir indirim yapılması söz konusu değildir. Vergi cezası ise kesilmez. Ancak uzlaşmada vergi aslı üzerinden de vergi cezası üzerinden de indirim yapılabilen, indirilen kadarki kısımdan vergi idaresi vazgeçmiş olmaktadır. Ayrıca hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına vergi kaçakçılığına bağlı üç kat kesilen vergi ziyai cezası girmemektedir. Fakat pişmanlık ve ıslaha başvurulmasıyla mükellef hakkında vergi ziyai cezası kesilmesi ve iştirak halinde işlenenler dâhil olmak üzere kaçakçılık suçunun soruşturulması ve kovuşturulması engellenmektedir. Pişmanlık ve ıslaktan yararlanılıp verginin pişmanlık zammıyla birlikte zamanında ödenmemesi durumunda mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır. Bu durumda mükellefin uzlaşmadan yararlanma imkânının olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Pişmanlık dilekçesiyle birlikte beyannamenin verilmesi durumunda vergi dairesi tahakkuk fişini mükellefe o anda tebliğ ederek tahakkuku gerçekleştirmektedir. Mükellefin beyanına dayalı olarak vergi tahakkuk ettirilmektedir. Mükellefin beyanına karşı uzlaşma yoluna başvurmak mümkün olmadığından pişmanlık zammıyla birlikte verginin ödenmemesi durumunda mükellefin uzlaşma yoluna başvurusu söz konusu değildir²¹⁵.

5. İzaha Davet

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun gereğince Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde izaha davet kurumu düzenlenmiştir²¹⁶. 1980 yılında yürürlükten

²¹⁵ Aynı yönde bkz. **Hatipoğlu**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 08.08.2017.

²¹⁶ RG 09.08.2016-29796. Pişmanlık ve ıslah kurumuna ve yapılan vergi incelemeleri için vergi incelemesi bitmeden tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru imkânı varken ayrıca bir de izaha davetin uygulamaya sokulmasının mükellefler açısından pek de fayda sağlamayacağı ve izaha davet müessesesiyle mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmasının alanının daraltıldığı yönünde bkz. **Fil**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 15.03.2017. Diğer yandan izaha davet kurumunun işletilmesinin vergiye gönüllü uyumun sağlanması noktasında olumlu katkı sağlayacağı da belirtilmektedir. İzaha davet kurumu kapsamına giren konular açısından, bu kurum işletilmeden vergi incelemesine ve/veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmaması oldukça önemli olduğu ve bu anlamda izaha davetin bütün mükellefler nezdinde uygulanması gerektiği, aksinin vergide adalet ilkesine ters düşeceği yönünde bkz. **Sağır**, s. 96.-97. İzaha davet kurumunun faydalarının göz ardı edilemeyeceği yönünde bkz. **Bozdoğan/Çataloluk**, s. 55. İzaha davet kurumunun olumlu ve olumsuz yönlerinin değerlendirilmesi için bkz. **Buyrukoğlu/Toparlak**, s. 61-66; **Bozdoğan/Çataloluk**, s. 50-53.

kaldırılan düzenleme böylelikle yeniden yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemeye göre, “vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet” edilebileceklerdir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler ise, bu maddeye göre, davet konusu tesbitle sınırlı olarak, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacaklardır. Düzenlemeye göre izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması gerekmektedir. Bu durumda “mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tesbitle ilgili olarak vergi incelemesine tabî tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez”. “Mükelleflerce, izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için ... gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir”. “Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez”.

İzaha davet pişmanlık ve ıslah kurumuna yakın olup, davet konusu tesbitle sınırlı olarak izaha davetten yararlanan mükellefin veya ceza muhatabının pişmanlık ve ıslahtan yararlanması mümkün değildir. İzaha davet kurumunun ayrıntılarını düzenlemek için yayınlanan 482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde²¹⁷ izaha davet kurumunun amacının idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması; idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi; olayların gerçek mahiyetinin tesbit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması olduğu belirtilmektedir. Yeni bir düzenleme olan izaha davet kurumuyla gerekli olmayan vergi incelemeleri engellenmiş olacak; inceleme elemanları üzerindeki yük azaltılmaya çalışılacaktır. İzaha davet kurumu anlaşmazlığın ortaya çıkmasını önleyici nitelikte bir başvuru yolu olup, sonuçları itibariyle vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasındaki anlaşmazlıkların ortaya çıkmasını engelleyecektir. Bu çerçevede ise, izaha

²¹⁷ RG. 25.07.2017-30134.

davetin bir anlaşmazlığın ve sonradan da bu anlaşmazlığa bağlı olan bir uyuşmazlığın ortaya çıkmasını engelleyici yönü bulunmaktadır. Diğer yargı dışı çözüm yollarında olduğu gibi uzlaşmayla benzerliği de bu noktaya dayandırılabilir.

İzaha davet kural olarak sadece vergi ziyayı cezalarının indirimli ödenmesini sağlamaya yönelikken, uzlaşmada vergi aslında da indirim yapabilmek mümkündür²¹⁸. Vergi incelemesine başvurulmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden mükellef izaha davet edilebilecektir. Bu sebeple izaha davet kurumu faydalanabilme zamanı açısından uzlaşmadan farklıdır²¹⁹. İzaha davet edilen mükellef hakkında kesilen % 20 oranında vergi ziyayı için ise, Genel Tebliğ uyarınca cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceği belirtilmektedir. Görüldüğü üzere izaha davet kurumundan faydalanan mükellef için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapatılmamıştır.

6. Cezalarda İndirim

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre, *“ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı; indirilir”*²²⁰. Bu hükümlerle hem idareyi hem ceza muhatabını yargı yoluna başvurmanın uzun ve masraflı işlemlerinden kurtarmak, vergi uyuşmazlıklarını azaltmak ve vergi ve

²¹⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, maddenin birinci fıkrası kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde madde hükümlerinin uygulanmayacağı, ancak, *“sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 57.000 TL'yi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet”* edilebileceği belirtilmektedir.

²¹⁹ Bu noktada tekrara düşmemek amaçlı pişmanlık ve ıslahla uzlaşmanın farklarının açıklandığı bir önceki başlığa atıf yapılmakla yetinilmektedir.

²²⁰ 7103 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile üçte bir uygulanan oran yarısı olarak değiştirilmiştir.

cezanın kısa sürede hazineye intikalini sağlamak amaçlanmaktadır²²¹. Cezalarda otomatik indirim sağlayan cezalarda indirim kurumu vergi ve cezaların kanunîliği ilkesine aykırı olarak görünse de daha az miktarda da olsa vergi idaresinin alacağına daha erken kavuşmasını sağlamak amacıyla vergi ve cezaların kanunîliği ilkesinden uzaklaşıldığı belirtilmektedir²²².

Cezalarda indirim kurumu da uzlaşma kurumu gibi anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline getirilmeden çözülmesini, uyuşmazlık sayısını azaltarak vergi dairelerinin daha verimli çalışmasını ve kamu alacağının hızlı tahsilini amaçlamaktadır. Bu anlamda iki kurumun da amacının aynı olduğundan bahsetmek mümkündür. Nitekim uzlaşma kurumunun bir anlamda indirim kurumuna dönüştüğü, bu kurumunun yıllardır sorunsuz uygulanması nedeniyle vergide açıklık ve basitlik ilkelerini de daha iyi kavradığı, bu nedenle uzlaşmanın tamamen kaldırılmasının uygun olacağı şeklinde görüşler bulunmaktadır²²³. Buna karşılık, her iki kurumun avantajlarından birlikte yararlanmak söz konusu olmadığından her ikisinin de sistemde muhafaza edilmesinde yarar olduğu da belirtilmektedir²²⁴. Nitekim bu iki kurumun uygulanış amacı aynı olmasına rağmen, aynı şekilde uygulanan birbirinin tekrarı olan kurumlar olmadığı belirtilmesi gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuna incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde başvurulabildiğinden, bu kurum vergi idaresi ile mükellef arasında henüz tarhiyat yapılmadan

²²¹ Cezalarda indirimin amacına ilişkin olarak bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 220; **Kırbaş**, s. 185; **Akdoğan**, Vergi, s. 179; **Kızılot/Kızılot**, s. 149; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 59; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 576; **Karakoç**, İndirim, s. 3647; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 202; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 444; **Mutluer/Dayanç**, s. 221; **Şenyüz**, Ceza, s. 275; **Türkay**, s. 108; **Önen**, s. 275; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 15-16; **Karataş Durmuş**, s. 93 vd.

²²² **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 59; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 576-577; **Karakoç**, İndirim, s. 3648; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 202; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 444.

²²³ **Çetinkaya**, s. 27. Çetinkaya, cezalarda indirime ilişkin yeni bir madde önerisinde de bulunmuştur. Şöyle ki, "MADDE 376 - İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren on iki ay içinde ödeyeceğini bildirirse: 1. Vergi ziyayı cezasında beşte dört, 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında beşte üç oranında indirim yapılır. İndirim talep edilmesine rağmen dava açılması durumunda, dava açmanın son günü itibarıyla indirim talebi düşer. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemezse, 6183 sayılı Yasanın 51'inci maddesi uyarınca gecikme zammı tatbik edilir."

²²⁴ **Karakoç**, İndirim, s. 3729.

işletilmektedir. Bu sebeple cezalarda indirim kurumuyla tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuna farklı aşamalarda başvurulabilmektedir²²⁵.

Hem tarhiyat sonrası uzlaşma hem cezalarda indirim vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edildikten sonraki 30 gün içinde başvurulabilen bir kurumdur. Her ikisine de ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için başvurulabilmektedir. Cezalarda indirim kapsamına giren vergi cezaları, vergi ziyai kabahatine ilişkin cezalar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalardır. Usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındayken daha sonra çıkarılmıştır. Hem tarhiyat öncesi hem tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına sadece vergi ziyai cezaları girmektedir. Bu sebeple uzlaşma için başvurulabilecek vergi cezaları, cezalarda indirimle kıyaslandığında daha dar olup, sadece vergi ziyai cezaları için uzlaşma başvurusunda bulunmak mümkün olabilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacak fiillerle vergi kaybına yol açılması durumunda tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyai cezası ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezası tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir. Ancak vergi kaçakçılığı oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması durumunda kesilen vergi cezalarının cezalarda indirim kapsamında olup olmadığı tartışılmaktadır. Bir görüşe göre, kaçakçılık suçuna bağlı olarak kesilen üç kat vergi ziyai cezası, malî nitelikli bir ceza olup, üç kat vergi ziyai cezası Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde değil, 344'üncü maddesinde düzenlendiğinden cezalarda indirim kapsamında yer alması gerekmektedir²²⁶. Diğer görüşe göre ise, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde uygulanacak üç kat vergi ziyai cezası, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında fer'i bir ceza niteliği taşımaktadır. Kasten vergi kaybına yol açmanın bir yaptırım olması sebebiyle ve cezaların caydırıcılığını sağlamak için bu cezanın cezalarda indirimin kapsamı dışında olduğu savunulmaktadır²²⁷. Mevcut durumda kesilen üç

²²⁵ Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup yararlanan mükellef ayrıca cezalarda indirimden yararlanamayacakken, uzlaşma sağlanamaması durumunda vergi ödevlisinin ihbarname tebliğ edildikten sonra cezalarda indirimden yararlanması mümkündür. Kısmi uzlaşma durumunda da uzlaşmayan kısım için bu kısma ilişkin ihbarnamenin tebliğ edilmesinden sonra cezalarda indirimden yararlanabilir. Bkz. **Karakoç**, İndirim, s. 3692.

²²⁶ **Kızılot/Kızılot**, s. 150; **Mutluer/Dayanç**, s. 221; **Şenyüz**, Ceza, s. 279, **Çetinkaya**, s. 22; **Küçükçaya**, Uzlaşma, s. 18.

²²⁷ **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 60; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 578; **Karakoç**, İndirim, s. 3661; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 203; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 445.

kat kesilecek olan vergi ziyai cezası Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde düzenlendiğinden cezalarda indirim konusu yapılmaktadır.

Cezalarda indirim, kanunda bulunan şartlar dâhilinde başvuranlara verilen bir haktır. Cezalarda indirimden yararlanma konusunda idarenin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu anlamda uzlaşmada olduğu gibi idare ile mükellef veya ceza muhatabının bir araya gelmesi ve anlaşması durumu söz konusu değildir. Uzlaşma için bir görüşme günü ayarlanmakta, o gün mükellef ve uzlaşma komisyonu bir araya gelmekte ve uzlaşma komisyonunun uzlaşılacak miktarı belirlemede takdir yetkisi bulunmaktadır. Cezalarda indirim kanunda belirtilen oranlarla sınırlı olarak bir indirim imkânı tanırken, uzlaşma, uzlaşma komisyonları subjektif durumun şartlarına göre bir indirim imkânı sağlamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının ne kadar indirim uygulayabileceklerine ilişkin kanunda yazılı herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Bu sebeple uzlaşmada tarafların sınırlı da olsa pazarlık ve anlaşma serbestisine sahip oldukları belirtilmektedir²²⁸. Cezalarda indirimin kanunda yazılı oranda otomatik bir indirim sağlaması sebebiyle, indirimin uygulanması durumunda idarenin vazgeçtiği bir alaktan söz edilmeyeceği söylenebilir²²⁹. Ayrıca cezalarda indirim kurumu sadece vergi cezalarına ilişkin bir indirim imkânı tanımaktadır. Ancak uzlaşma da vergi cezası yanında vergi aslında da indirim yapıldığı görülmektedir²³⁰.

Cezalarda indirimden faydalanmak için Vergi Usul Kanunu'nun 376'nı maddesine göre, indirimden arta kalan cezanın ödenmesi gerekmektedir. Ödenmediği takdirde cezalarda indirimden yararlanılması mümkün değildir. Uzlaşmanın sağlanması için ise, uzlaşılan miktarın ödenmesi gibi bir şart aranmamaktadır. Uzlaşılan miktarın ödenmemesi durumunda gecikme zammı işlemekte ve cebren tahsil işlemleri yapılarak uzlaşılan talep ve takip edilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurup uzlaşmanın sağlanması durumunda da cezalarda indirimde başvurulması durumunda da artık vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açmak mümkün değildir. Her iki kurumun da düzenleniş amacı göz önünde tutulduğunda yerinde olarak dava açma hakkı uzlaşma veya indirimden yararlanma

²²⁸ Karakoç, İndirim, s. 3652.

²²⁹ Karakoç, İndirim, s. 3652.

²³⁰ Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 15.02.2017.

durumunda ortadan kalkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu ek maddesi gereğince üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında cezalarda indirim; hakkında cezalarda indirim uygulanan vergi ve cezalar için de uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak, mükellefin, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek, cezalarda indirimin uygulanmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Uzlaşma talebinin reddedilmesi veya uzlaşmaya varılamaması durumunda mükellef, yargı yoluna başvurma süresi içerisinde dava açmak yerine cezalarda indirimden de yararlanabilir.

7. Hata Düzeltme

Yükümlendirme sürecinde mükellefin veya vergi idaresinin lehine veya aleyhine yapılan hatalar için doğrudan yargı yoluna başvurulabilmesi mümkün iken, kanun koyucu, idarenin re'sen veya ilgilinin başvurusu üzerine düzeltilebileceği vergi hataları için hata düzeltme yolunu düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen hata düzeltme, belli bir teknik içeriğe sahip bazı işlem sakatlıkları yüzünden ortaya çıkan vergi anlaşmazlıklarının barışçıl bir çözüm yoludur²³¹. Kanun koyucunun amacı, vergi idaresi ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında çıkabilecek bazı önemsiz anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline dönüşmeden çözümlenmesini sağlamaktır²³². Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde hesap hataları, 118'inci maddesinde vergilendirme hataları vergi hatası olarak sayılmış olup, sadece bu sayılanlar için ilgililer hata düzeltme yoluna başvurabileceklerdir. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi olan 30 günlük süre içerisinde hata düzeltme yoluna başvurulabilecekken, dava açma süresi geçtikten sonra, zamanaşımı süresi içerisinde de hata düzeltme başvurusunda bulunulabilir. Dava açma süresi içerisinde vergi hatasının düzeltilmesi için işlemi yapan makama başvurulması

²³¹ Hata düzeltmeye ilişkin olarak bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 173 vd.; **Kırbaş**, s. 189 vd.; **Kaneti**, s. 153 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 166 vd.; **Kızılot/Kızılot**, s. 105 vd.; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 101 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 757 vd.; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 207 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 570 vd.; **Saban**, Vergi, s. 570 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 131 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 154 vd.; **Özyer**, s. 281 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 290 vd.; **Şenyüz**, Ceza, s. 267; **Öner**, Vergi, s. 228 vd.; **Önen**, s. 278 vd.; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 33 vd.; **Karataş Durmuş**, s.62 vd.

²³² **Kırbaş**, s. 189; **Kızılot/Kızılot**, s. 105; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 765; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 207; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 577; **Mutluer/Dayanç**, s. 131; **Öner**, Vergi, s. 229; **Şenyüz**, Ceza, s. 268; **Karataş Durmuş**, s. 62.

durumunda, dava açma süresi durmakta, başvurunun reddine ilişkin işlemin tebliği veya altmış günlük cevap verme süresinin (İYUK. m. 11) geçmesi nedeniyle reddedilmiş sayılmanın gerçekleştiği tarihten itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam etmekte, hatalı olduğu düşünülen vergilendirme işlemine karşı bu sürede dava açılabilmektedir²³³. Dava açma süresi geçtikten sonra zamanaşımı süresi içerisinde hatalı olduğu düşünülen işlemi yapan birime düzeltme başvurusunda bulunulabilir. Bu talebin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesi gereği, genel bütçeye giren vergiler ve bu vergilere bağlı vergi cezalarıyla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, il özel idaresi vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları hakkında valiliğe, belediye vergileri ve bu vergilere bağlı olan vergi cezaları hakkında belediye başkanlığına şikâyet başvurusu yapılabilir. Eğer şikâyet kabul edilirse, ilgili birime durum bildirilir ve işlem düzeltilir. Şikâyet başvurusu reddedilirse veya reddedilmiş sayılırsa dava konusu olabilen kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olan bu reddedilme veya reddedilmiş sayılma işlemine karşı dava açılabilir²³⁴.

Yargı yoluna gitmeden vergi ödevlisi bir vergi hatasını düzeltmek isterse başvurabileceği bir yol olan hata düzeltmenin anlaşmazlıkların idari aşama çözümlenmesini sağladığına yukarıda değinilmiştir. Bu anlamda uzlaşma kurumuyla benzer bir amaca hizmet etmektedir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra başvurulabilen hata düzeltme başvurusunun uzlaşma ile zaman yönünden bir aynılığı bulunmamakla birlikte, dava açma süresi içerisinde yapılan hata düzeltme başvurusu, zaman olarak tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu ile aynı zamana denk gelmektedir. Bu noktada uzlaşma başvurusu ile hata düzeltme başvurusunun aynı anda yapılıp yapılmayacağı tartışılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar arasında vergi hataları da sayılmıştır. Ancak, yükümlendirme sürecinde bir vergi hatası yapıldığını düşünen vergi ödevlisinin öncelikle hata düzeltme başvurusunda bulunması gerektiği

²³³ Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 184; **Kırbaş**, s. 192; **Kızılot/Kızılot**, s. 130; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 121; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 775; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 583; **Oktar**, Vergi, s. 157; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 293-294; **Karataş Durmuş**, s. 82.

²³⁴ Şikâyet başvurusu üzerine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen altmış günlük süre içerisinde talebin reddine ilişkin cevabın tebliğinden, bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde de talebin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken sürenin dolması tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 131-132; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 785; **Karataş Durmuş**, s. 92.

düşünülmektedir. Çünkü, gerçekten bir vergi hatası yapıldıysa, mükellef ve/ya vergi sorumlusu söz konusu vergiden veya cezadan kurtulabilecek olup, uzlaşmaya gerek kalmayacaktır. Hem hata düzeltme hem de uzlaşmaya aynı anda başvurmak ise, mümkün olmamalıdır. Nitekim iki yola da aynı anda başvurmada bir hukukî yarar bulunmamaktadır. Bu sebeplerle bir vergi hatası olduğunu düşünen mükellef veya sorumlu önce hata düzeltme başvurusunda bulunmalı, eğer başvurusu reddedilmişse veya reddedilmiş sayılırsa geri kalan dava açma süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmelidir.

8. Af

Anayasa'nın 87'nci maddesine göre genel ve özel af ilânına Türkiye Büyük Millet Meclisi yetkilidir. Vergi hukuku alanında da Devlet siyâsî, iktisadî, malî veya vergi idaresinden kaynaklı nedenlerle, çoğu zaman vergi cezasında bazen de vergi aslında kanunlarla af düzenlemesi yapmaktadır²³⁵. Af kanunları çoğu zaman vergi cezalarını affederken bundan yararlanmayı vergi aslını ödeme şartına bağlamakla birlikte, sık aralıklarla ve politik amaçlarla af kanunlarının çıkarılması, vergi uyumunun sağlanmasını zorlaştıracığından ve vergi cezalarının önleyici işlevini azaltacağından ancak çok zorunlu olan durumlarda bu yola başvurulması gerektiği haklı olarak belirtilmektedir²³⁶. Ayrıca her zaman adı af kanunu olmasa bile içeriğinde vergi aslının ve/ya cezasının affedildiği düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.

²³⁵ **R. Dönmez**, Af, s. 48 vd. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 587; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 453; **Mutluer/Dayanç**, s. 223 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 174; **Şenyüz**, Ceza, s. 321; **Taşkın**, Tepki, s. 76; **Bulut/Çalışkan/Bulut**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 21.09.2017.

²³⁶ Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 220; **Çağan**, Af, s. 121-122; **Akdoğan**, Vergi, s. 106; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 587; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 453; **Mutluer/Dayanç**, s. 225; **Şenyüz**, Ceza, s. 321; **Saban**, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/04/Nihal-Saban-Anayasa-Tart%C4%B1%C5%9Fmalar%C4%B1nda-Vergi-%C3%96devi.pdf>, erişim tarihi: 01.03.2017; **Bulut/Çalışkan/Bulut**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 21.09.2017. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için affin bir kereye özgü olmasının; vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmesinin; sağlanacak bağışlıklarla affa katılımın teşvik edici düzeyde olmasının; af döneminin yeterli uzunlukta olmasının ve affin tanıtılmasının gerektiği yönünde bkz. **R. Dönmez**, Af, s. 54-60. Af kanunlarının gerekçeleri için bkz. **Taşkın**, Af, s. 125 vd. Vergi cezaları açısından af konusunda Anayasa'nın 73'üncü maddesinde bir düzenleme getirilebileceği, bu maddede vergi aflarında, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere göre vergisi affedilen mükelleflerin daha avantajlı konuma geçirilemeyeceğine ilişkin hükme yer verilmesi gerektiği yönünde bkz. **E. Doğrusöz**, <http://www.bumindogruso.com/article/anayasa-degsklg-baglaminda-73-madde>, erişim tarihi:01.03.2017; **Atmaca**, s. 86. Vergi aflarının en büyük olumsuzluğunun vergi adaletini ortadan kaldırması olduğu yönünde bkz. **Karakoç**, Sistem, s. 1202.

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu alacak hakkından af kanunlarıyla affin kapsamını, yararlanma şartlarını, yararlanacak olanları tek taraflı olarak belirleyerek vazgeçmekte ve elde edeceği kamu gelirlerinde bir azalmaya yol açmaktadır²³⁷. Uzlaşma kurumunun içeriğinde de devletin-idarenin affetme iradesinin ortaya çıktığı söylenebilir. Şöyle ki, vergi idaresi uzlaşma komisyonunda mükellef ile bir miktar üzerinde uzlaşması durumunda, tahsilden vazgeçtiği tutarı affetmekte olduğundan bahsedilebilir. Bu sebeple uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma kurumu af kurumuna yakınlaşmakta, bir anlamda kanunda, sayılan şartların bulunması durumunda, affetme yetkisi yasama organı tarafından vergi idaresine verilmektedir. Ancak sadece bu açıdan af uygulaması ile uzlaşma uygulaması arasında bir benzerlik bulunmaktadır. Nitekim uzlaşma vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarından biridir. Zaman zaman af uygulamasıyla yargı organlarında biriken uyuşmazlıkları azaltma yoluna gidilse de af niteliği itibarıyla bir anlaşmazlığın/uyuşmazlığın çözüm faaliyetinden farklıdır²³⁸. Uzlaşma kurumu Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1-11'deki şartları taşıması halinde mükelleflerin başvurabileceği olağan ve ihtiyarî bir idarî başvuru yolu iken, af uygulamasına ancak yasama organının bu konuda bir kanun çıkarması durumunda başvurulabilmektedir²³⁹. Bu sebeple affin olağanüstü bir uygulama olduğundan bahsedilebilir. Nitekim af uygulamasına niteliği gereği ancak zorunlu durumlarda başvurulması ve buna da kamuoyunun inandırılması önem taşımaktadır. Uzlaşılacak vergi ve cezaların üst sınırını belirleme yetkisi idarede iken; af uygulamasında vergi ve cezaların ne kadarının affedileceği kanunla düzenlenmektedir. Uzlaşma iki taraflı bir işlemken; af tek taraflı bir işlem niteliğindedir²⁴⁰.

Son yıllarda yapılan af düzenlemelerine vergi alanında yeniden yapılandırma başlığıyla sık rastlanmaktadır. 2010 yılından itibaren, 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve

²³⁷ Bkz. **Taşkın**, Af, s. 124; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 218-219.

²³⁸ Bkz. **R. Dönmez**, Af, s. 28.

²³⁹ Bir af kanunun yürürlüğe girmesi durumunda, kanun koyucunun istediği amaca ulaşması için, uzlaşma kurumunun bu af kanunu yürürlükte olduğu sürece aynı paralelde ve bu kanunun öngördüğü şartlarda uygulamak gerektiği yönünde bkz. **Akköy**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 13.09.2017. Vergi indiriminin sadece o mükellefe özgü af niteliği taşıdığı yönünde bkz. **Budak**, Uzlaşma, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017.

²⁴⁰ **R. Dönmez**, Af, s. 29.

Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG. 25.02.2011-27857 mükerrer); 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun (RG. 11.09.2014-29116 mükerrer); 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (RG. 19.08.2016-29806); 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (RG. 18.05.2018-30425) gibi kanunlar çıkartılmıştır. 7143 Sayılı Kanun'un (6111 ve 6736 Sayılı Kanunlarda da aynı şekilde) *“yayımlı tarihinde, uzlaşma hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunmuş; uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış; ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar”* için (m. 3) ve *“tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar”* için (m. 4) de kanunun uygulanacağı belirtilmektedir.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya, Vergi Usul Kanunu ek 1 ve devamı maddelerindeki şartları taşınması halinde başvurulabilmesiyle birlikte, uzlaşmanın belli bir dönem için uygulama alanını genişleten düzenlemeler de görülmektedir. 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun ile henüz uzlaşılmamış ve kesinleşmemiş bazı kamu alacakları için uzlaşma yoluyla tahsil sağlanarak, uzlaşmadan arta kalan alacağı 18 eşit taksitte ödeme imkânı getirilmiştir²⁴¹. Kapsam dâhiline bütün vergi kabahatleri alınmış (üç kat vergi ziyayı ve vergi kaçaklığına iştirak durumunda kesilen tek kat vergi ziyayı cezası hariç), uzlaşmaya başvuru süresi geçmiş olanlara uzlaşma hakkı getirilmiş, uzlaşılan bedelin de 18 taksitle ödeme imkânı getirilmiştir²⁴². Buna göre, *“vergi*

²⁴¹ RG. 20.02.2008-26800.

²⁴² Kanun'un birinci maddesine göre; *“(1) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere (beyana dayanan vergilerde bu tarihten önce verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin olup bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla; 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay nezdinde dava açma, ilgisine göre itiraz ve temyiz süreleri geçmemiş veya ihtilaflı olup kanun yolu tüketilmemiş bulunanlar için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar aynı Kanunun uzlaşmaya ilişkin hükümlerine göre uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi, resim, harçlar, fon payları ile bunlara bağlı vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ve bu madde kapsamında yapılan uzlaşma tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizlerinin, ilk taksidi uzlaşma*

mahkemelerinde dava açma süresi geçmemiş olan, vergi mahkemelerinde davası devam eden, vergi mahkemeleri kararı üzerine itiraz veya temyiz başvuru süreleri geçmemiş olan ve Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay nezdinde ihtilaflı olan veya karar düzeltme başvuru süreleri geçmemiş olan vergi ve cezalar” ve 27 Şubat 2008 tarihi itibarıyla ilgisine tebliğ edilmiş olan tarhiyatlar kanun kapsamındadır. Bu kanunun amacının ihtilaflı alacakların hazineye intikalini hızlı bir şekilde sağlamak ve yargı mercilerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla mükellefleri bir kez daha uzlaşma imkânından yararlandırmak olduğu belirtilmektedir²⁴³.

Kayıt dışılık oranının yüzde elliyi aştığı ve vergi inceleme oranının ortalama yüzde iki olduğu ülkemizde idare ve yargı iş yükünün bu kanuna gerekçe gösterilmesinin ilginç olduğu ve idare ve yargıda var olan tikanıklığın ıslah edilerek düzeltilmesi gerektiği haklı olarak belirtilmektedir²⁴⁴. Bu kanun kapsamında uzlaşma yine uzlaşma komisyonları tarafından yerine getirilecektir. Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu kapsamında uzlaşmanın başvuru süresi açısından şartları değiştirilerek ve uzlaşmadan arta kalan vergi ve cezayı taksitle ödeme imkânı getirilerek bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemenin kanunun adında bahsedildiği gibi bir uzlaşma düzenlemesi olup olmadığının tartışılması gerekmektedir. Uzlaşmanın şartları açıklanırken üzerinde durulacağı üzere tarhiyat sonrası uzlaşmaya Vergi Usul Kanunu ek 1’inci maddede belirtilen sebeplerle başvurulabilmektedir. Bu düzenlemede ise, herhangi bir sebebe bağlı olarak başvurulabileceğine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Tarhiyata karşı dava açılması durumunda, uzlaşmaya

tutanağının düzenlendiği ayı takip eden aydan başlamak ve 18 ayda 18 eşit taksitte, taksit tutarları ilk taksit ödeme süresinin başlangıç tarihinden itibaren her ay ve kesri için ayrı ayrı binde iki oranında hesaplanacak faiziyle birlikte tamamen ödenmek şartıyla uzlaşmaya konu tutardan kalan alacakların tahsilinden vazgeçilir... (3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla uzlaşma veya tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş ancak tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinde uzlaşma günü verilmiş olmakla birlikte henüz uzlaşma günü gelmemiş, diğer uzlaşma taleplerinde ise henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş talepler ile uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa yazılan nihai teklifin kabulü için henüz süresi geçmemiş alacaklara ilişkin uzlaşma talepleri, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre sonuçlandırılır. Şu kadar ki mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanmak istemeleri halinde kendilerine tayin edilen uzlaşma gününde bu taleplerini yazılı olarak beyan etmeleri zorunludur. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa yazılan nihai teklifin kabulü için henüz süresi geçmemiş olan mükellefler ise dava açma süresi içinde yazılı başvuruda bulunmak, dava açmamak ve nihai teklifte yazılı tutarı kabul etmek koşuluyla bu madde hükmünden yararlanabilir”.

²⁴³ 06.03.2008 tarih ve 2008/37 numaralı vergi sirküleri, <http://www.verginet.net/dtt/11/5736SayiliBaziKamuAlacaklarininUzlasmaUsuluIleTahsiliHakkindaKanunResmiGazetedeYayinlandi.aspx>, erişim tarihi: 27.02.2017. Bu kanuna ilişkin eleştiriler ve açıklamalar için bkz. **Kolotoğlu**, s. 97; **Kartal**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 21.08.2017; **Nas**, *Uzlaşma*, s. 35 vd.

²⁴⁴ **K. Ateş**, www.lebbyalkin.com, erişim tarihi: 18.09.2017.

başvuru sebeplerinden hata hariç bir sebebin kalmadığı; vergi hatalarının ise, yargı aşamasında da yargı mercilerince kararlarında bir değerlendirme yapılmamış olması kaydıyla düzeltilebileceği gerçeği karşısında bu düzenlemenin iki durumu ortaya çıkardığından bahsedilmektedir²⁴⁵. Buna göre, birincisi vergi davasını kaybetmek üzere olan kişiler açısından tarhiyatın bir kısmından kurtulma; ikincisi ise, haklı olduğunu düşünerek dava açan kişi üzerinde psikoloji baskı yaratılarak davadan vazgeçmesini sağlamaktır. Bu sebeple düzenlemede arta kalan kısmın tahsilinden vazgeçilmesi ifadesinin devletin alması gereken vergiden fedakârlık yaptığı ve bir anlamda af niteliğinde olduğu, ne kadar indirimin yapılacağına kanunda düzenlenmemiş olmasının düzenlemeyi af niteliğinden uzaklaştırmadığı belirtilmektedir²⁴⁶.

V. Vergi Hukukuna Hâkim Temel İlkeler Açısından Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi

A. Genel Açıklama

Anayasası'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmekte olup, hukuk devleti, vatandaşların hukukî güvenlik içinde buldukları, Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir devlettir²⁴⁷. Hukuk devleti, Anayasa Mahkemesi kararında, *“insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan bütün davranışlarında hukuk ve Anayasa'ya uyan,*

²⁴⁵ **Aslan**, <http://turkvergi.org/yazlar/139-5736-say1-baz-kamu-alacaklarinn-uzlasma-usulue-ile-tahsili-hakknda-kanun-af-niteliğinde-midir--bir-değerlendirme.html>, erişim tarihi: 27.02.2017.

²⁴⁶ **Aslan**, <http://turkvergi.org/yazlar/139-5736-say1-baz-kamu-alacaklarinn-uzlasma-usulue-ile-tahsili-hakknda-kanun-af-niteliğinde-midir--bir-değerlendirme.html>, erişim tarihi: 27.02.2017. Aynı yönde bkz. **K. Ateş**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 18.09.2017; **Usta**, s. 118 vd.; **Üzeltürk**, <http://www.turmob.org.tr>, erişim tarihi: 04.10.2017. Kanunun bazı hükümlerinin kısmi bir vergi affı, bazı hükümlerinin de uzlaşma niteliği taşıdığı yönünde bkz. **Nas**, *Uzlaşma*, s. 37. Kanun ayrıca, diğer vergi afları gibi vergi adaletini, vergi bilinci ve psikolojisini olumsuz etkileyeceği, kanunun kamu vicdanını sızlatacağı ve kamu yararına olmadığı, mali idarenin bu kanundan beklediği kamu alacaklarının beklenen düzeyde tasfiye ve tahsil edilemeyeceği ve ayrıca bu ve benzeri vergi affı kanunlarının vergi incelemesi yapan denetim elemanlarının şevk ve motivasyonlarını kıracağı ve bu gibi kanunların mükelleflerin daha keyfi ve rahat hareket etmesine sebep olacağı, bütün bu nedenlerden dolayı, bu kanunun bir bütün olarak değerlendirildiğinde, faydadan çok zarar getireceği belirtilmektedir. Bkz. **K. Ateş**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 18.09.2017.

²⁴⁷ **Özbudun**, s. 123. Ayrıca bkz. **Karakoç**, *Denetim*, s. 100 vd.

bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı bulunan bir devlet” olarak tanımlanmıştır²⁴⁸.

Devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü olarak tanımlanabilen vergilendirme yetkisi, devletin malî egemenliğinin bir görünümüdür²⁴⁹. Devlet, vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiğinden, vergi hukuku açısından hukuk devleti kavramı bir sınır özelliği taşımaktadır²⁵⁰. Vergilendirme yetkisi vergilerin kanunîliği ilkesi yanında diğer Anayasal ilkelere de uygun bir şekilde kullanılmalıdır. Bir hukuk devletinde, vergilerin kanunîliği ilkesi yanında, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin kanunlarda vergi ödevlisinin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekmektedir²⁵¹. Bir vergi konulurken nasıl Anayasal ilkelere bağlı kalınacaksa, verginin tarh aşamasından tahsil edilip devlet hazinesine girdiği aşamaya kadar idarenin yaptığı işlemlerin de temel ilkelere uygun olması gerekmektedir. Vergi anlaşmazlıklarını idarî aşamada sona erdiren uzlaşmada da idarenin kullandığı yetki Anayasal ilkeler çerçevesinde kalmalıdır²⁵².

Uzlaşmanın, vergi hukukuna hâkim ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi yapılırken önce kanunîlik ilkesi açısından inceleme yapılmaktadır. Hem vergilerin hem de vergi cezalarının kanunîliği ilkeleri çerçevesinde uzlaşma değerlendirilmektedir. Ardından, sırayla, eşitlik ilkesi ile hak arama özgürlüğü çerçevesinde uzlaşma kurumu incelenmektedir.

²⁴⁸ Any. M., 29.11.1966 tarih ve E. 1966/11, K. 1966/44, (RG. 27.12.1967-12787). Daha yeni kararlarında da hukuk devleti, *“insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve kanunlarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet”* olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Any. M. 05.07.2018 tarih ve E. 2017/170, K. 2018/77, RG. 16.08.2018-30511).

²⁴⁹ **Çağan**, Vergilendirme, s. 3 vd.; **Tunç**, s. 73.

²⁵⁰ **Çağan**, Vergilendirme, s. 145; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 39. Aynı yönde bkz. **Taylar**, İlke, s. 199; **B. Demirbaş**, s. 958.

²⁵¹ **E. Yılmaz**, s. 337-338.

²⁵² *“Uzlaşma tutanağının söz konusu herhangi bir kişiye yönelik sonuç doğuran kesinliği bir yana, uzlaşma tutanaklarının dava konusu edilemeyeceği kuralı nedeniyle (Uzlaşmanın hukukumuzda ilk girdiği 1963 tarihinde ve daha sonra tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili yapılan düzenlemelerde yetkili olanlar AYM’nde iptal haklarını kullanmadıklarından) şimdiye kadar itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi’nde iptal davasına konu edilemediği”* yönünde bkz. **Tunç**, s. 75.

B. Kanunîlik İlkesi Açısından

1. Vergilerin Kanunîliği İlkesi Açısından

a. Genel Olarak

Uzlaşmanın sağlanmasıyla vergi ve/ya da cezanın bir kısmından vazgeçilmesi sonucu ortaya çıkmakta; bu durum da kanunîlik ilkesi yönünden tartışmalara sebep olmaktadır. Bu başlık altında öncelikle vergilerin kanunîliği ilkesinin anlamı üzerinde durulmaktadır. Ardından uzlaşma kurumuna kanunîlik ilkesi açısından getirilen eleştirilere; son olarak ise, değerlendirme bölümünde görüşümüze yer verilmektedir.

b. İlkenin Anlamı

Devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmekle birlikte hukuk devletinde bu müdahalenin yasama veya yürütme organı tarafından keyfî olarak kullanılması önlenmeye çalışılmaktadır²⁵³. Bu amaçla kanunî idare, kanunîlik, vergilendirmede genellik ve eşitlik ve hukukî güvenlik ilkelerine uygunluğun sağlanması gerekmektedir.

Kuvvetler ayrılığı ilkesi ile de yakın ilişkide olan kanunîlik ilkesinin kuvvetler ayrılığı ilkesinin doğrudan bir sonucu olduğu ve kuvvetler ayrılığının varlığının kanunîlik ilkesine uygun hareket edilen bir hukuk düzeninde anlam ifade edeceği vurgulanmaktadır²⁵⁴. Kuvvetler ayrılığı ilkesi yasama yürütme ve yargı organları arasında kesin ayrımı gerektirdiği için verginin, vergi muaflığının ve istisnalarının konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla gerçekleştirilebilirken; vergilerin subjektif şahsi nitelik taşıyan tarh ve tahsil işlemleri yürütme organının yetki alanı içindedir²⁵⁵.

²⁵³ Çağan, Vergilendirme, s. 100; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 39.

²⁵⁴ Bkz. Turinay, s. 70.

²⁵⁵ Çağan, Demokratik, s. 133; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 35. İdare tarafından uzlaşma görüşmelerin gerçekleştirilmesi karşısında, uzlaşma kurumuna bağımsız mahkemelerce gerçekleştirilen yargı erkini haiz özelliklerin izafe edilmesi anlamına gelebileceği, bu yorumun ise, idare tarafından

Ancak devletin sosyal nitelik kazanması sebebiyle ekonomiye etkin bir biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi sebebiyle kuvvetler ayrılığı ilkesinin yasama ve yürütme arasındaki ayrımı yumuşattığı da vurgulanmaktadır²⁵⁶.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında da vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı düzenlenmektedir. Böylelikle temel hak ve özgürlüklere, mali yükümlülükler koymak yoluyla yürütmenin keyfi şekilde müdahalesi yasaklanmıştır²⁵⁷. Anayasa Mahkemesi, bir vergi kanununun vergilerin kanunîliği ilkesine uygun olup olmadığını araştırırken, düzenlemenin sadece bir vergi kanunu çıkarılarak yapılmasını yeterli görmemekte, vergi kanunlarının verginin temel unsurlarını (konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran, alınma zamanı, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi) da açıkça içermesi gerektiğini belirtmektedir²⁵⁸. Verginin bütün temel unsurlarını da bir vergi kanununun içermesi

uzlaşma gerçekleştirilmesiyle, idareye bir ölçüde yargı organı vasfı vermesi anayasal düzenin temeli olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. **Usta**, s. 114-115.

²⁵⁶ **Çağan**, Demokratik, s. 134; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 106-107.

²⁵⁷ Bkz. **Çağan**, Demokratik, s. 138; **Çağan**, Anayasa, s. 178-179; **Akdoğan**, Vergi, s. 4; **Karakoç**, Denetim, s. 107-108; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1265; **Güneş**, s. 16-17; **Gerek/Aydın**, s. 148; **Başaran Yavaşlar**, Sınır, s. 155; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 245; **Saban**, Vergi, s. 62; **Tekbaş**, İlkeler, s. 174; **Taylar**, Vergi, s. 80 vd.; **Bal/Başar**, s. 91 vd.; **Bahçeci**, s. 107; **Demirbaş Aksüt**, Vergilendirme, s. 47. Vergilerin kanunîliği ilkesinin anlamı ve boyutlarının kişi yönünden ve devlet yönünden olmak üzere iki şekilde belirlenebileceği belirtilmiştir. Kişi yönünden, vergiler ancak parlamentodan çıkan kanunlarla düzenlenebilecek, vergi normu maddî ve şekli anlamda da bir kanun niteliği taşıyacak ve içerik olarak da vergi kanunu vergi ile ilgili tüm ana öğeleri içerecektir. Devlet yönünden ise, bir kanunla vergi konularak o kanun kapsamındaki kişiler yükümlülük altına sokulduğundan, devlet de verginin alınması zorunluluğu ile karşılaşacak ve ödenmeyen bir vergi söz konusu olduğunda ise, devlet bu vergiyi zorla alabilecektir. Bu kapsamda bkz. **Güneş**, s. 18 vd.; **Yılmazoğlu**, s. 37-38.

²⁵⁸ Anayasa Mahkemesi'nin eski bir kararına göre; "*Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir malî yükümlünün alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter bir neden teşkil etmez. Malî yükümlerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani mükellef, matrah ve oran yönleri, her malî yükümlünün özelliğine göre değişmekte olduklarından bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa, ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtilmeli ve bazılarının niteliklerine göre matrah ve oran için bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tâyin olunmalıdır. Aksi halde, idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur. İdare bu yetkiye dayanarak, mükellefler arasında dilediği gibi ayrımlar yapılabilecek ve çok ağır malî yükümler koyabilecektir. Bunun sosyal ve iktisadî düzen üzerindeki sakıncalı etkileri açıktır. Buna yer vermemek için ilgili kanunlarda, yukarıda işaret edilen unsurlar ön görülmelidir. Anayasa koyucusu, malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kasdettiği şüphesizdir. Bu yapılmadıkça bir malî yükümlü, kanunla konulmuş sayılmaz"* (AnyM. 12.05.1966 tarih ve E. 1965/45, K.1966/16 (<http://www.anayasa.gov.tr/index>., erişim tarihi: 27.02.2017). Anayasa Mahkemesi daha sonra verdiği kararlarda da bu görüşünü devam ettirmiştir.

gerektiği dikkate alındığında kanunîlik ilkesinin hukukî belirliliğin sağlanmasına da hizmet ettiği görülmektedir²⁵⁹.

Kanunîlik ilkesine Anayasa’da birtakım istisnalar da getirilmiştir. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında “*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak*” yetkisinin Cumhurbaşkanı’na verilebileceği belirtilmektedir²⁶⁰. Diğer bir istisna ise, olağanüstü dönemde çıkarılan vergiye ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir (Any. m. 119). Anayasa’nın 167’nci maddesinin ikinci fıkrasında da “*dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı’na*” yetki verilebileceği düzenlenmektedir²⁶¹. Cumhurbaşkanı’nın yetkisi alt ve üst sınırlarda değişiklik yapma yetkisiyle sınırlıdır, kanuna dayanmadan bir vergiyi terkin etmesi söz konusu değildir. Nitekim kanun koyucu yürürlükte olan bir kanunu, çıkardığı yeni bir kanunla ancak açıkça ya da zımnen kaldırabilir. Bir kanunun yürürlükten kaldırılmasını sağlayan diğer bir yol ise, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal

²⁵⁹ Bkz. **Çağan**, Vergilendirme, s. 172; **Karakoç**, Denetim, s. 117; **E. Yılmaz**, s. 340; **Nas**, Vergilendirme, s. 162; **Bahçeci**, s. 82 vd.

²⁶⁰ Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında sadece Bakanlar Kurulu’na (şu anda Cumhurbaşkanı’na) yetki verildiği, başka makamların bu yetkiyi kullanamayacağı (örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı veya belediye meclislerinin) yönünde bkz. **Nas**, Vergilendirme, s. 169; **Bal/Başar**, s. 132; **Yılmazoğlu**, s. 52; **Bahçeci**, s. 176. Bu istisnanın dar yorumlanması gerektiği konusunda bkz. **Başaran Yavaşlar**, Sınır, s. 157. Vergi alanının dinamik yapısı, bu alanın Bakanlar Kurulu ve/ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı Kararnameleriyle düzenlenmesine sebep olduğu, vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından kanunîlikten kararlığa geçildiği değerlendirilmesi için bkz. **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1298.

²⁶¹ Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi bir yetki devri niteliğinde değildir ve verilen yetki ancak ve sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılabilir (Any.M. 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7, RG. 12.11.1987-19632). Temel hak ve özgürlüklere kuvvetli bir koruma sağlayabilmek için, vergilendirmeye ilişkin temel unsurlarının çerçevesinin geniş tutulması, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında ve 167’nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan istisnaların dar yorumlanması ve böylece müdahalenin kanunla yapılması gerektiği konusunda bkz. **Kaneti**, s. 38; **Gerek/Aydın**, s. 166; **Başaran Yavaşlar**, Sınır, s. 158; **Bahçeci**, s. 75 vd. Temel esasların kanunla düzenlenmesi gerektiği, ancak dış ticaretin özelliklerinin göz ardı edilmemesi gerektiği yönünde bkz. **Karakoç**, Denetim, s. 148. Bu yetkinin idarenin keyfilğine yol açabileceği yönünde bkz. **Nas**, s. 168; **Bal/Başar**, s. 136. Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasındaki bu düzenlemenin kaldırılması ve böylece dış ticarete ilişkin ek malî yükümlülüklerin Anayasa’nın 73’üncü maddesindeki “benzeri malî yükümlülükler”in hukukî rejimine tâbi tutulmaları; düzenlemenin kaldırılmak istenmemesi durumunda ise, bu yetkiye ilişkin maddenin Anayasa’nın 73’üncü maddesi içine alınması ve verilecek yetkinin sınırlarının net bir biçimde maddedeki diğer düzenlemelerle uyumlu bir şekilde çizilmesinin uygun olacağı yönünde bkz. **Taylar**, Vergi, s. 103.

kararıdır. Bu haller dışında, vergi kanunlarının yürürlükten kaldırılması kural olarak söz konusu değildir²⁶².

Görüldüğü üzere Anayasa’da kanunîlik ilkesinin istisnalarına çok sınırlı olarak yer verilmektedir. Yasama organının kanun ile yetkisini devrederken yürütme organının yapabileceği düzenlemeleri bir çerçeve oluşturacak şekilde belirlemesi gerektiği; aksi durumda yürütme organına keyfi uygulamaya yol açabilecek bir takdir yetkisinin tanınmış olacağı belirtilmelidir²⁶³.

Vergilerin kanunîliği ilkesinin sonucu olarak vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşme serbestisine yer verilmemiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinin üçüncü fıkrasında da vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşme hükümlerinin vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmektedir. Aynı doğrultuda kanunîlik ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının anlamları belirlenirken, idare ve yargısal organlar kıyasa başvuramamaktadır²⁶⁴.

²⁶² Bu noktada yürütme organının tesis edeceği düzenleyici işlemlerle bir verginin kaldırılması mümkün değildir. Bkz. **Karakoç**, Denetim, s. 135; **Güneş**, s. 205 vd.; **Yılmazoğlu**, s. 46. Ayrıca vergi oranının sıfıra indirilmesi teknik olarak verginin kaldırılması olmasa bile o verginin alınmaması sonucuna yol açacağından Anayasa’ya aykırı olduğu yönünde bkz. **Güneş**, s. 186; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s.1268. Bakanlar Kurulu’nun vergi oranını sıfıra indirmesinin verginin kaldırılması anlamına gelmediği sadece verginin maddî olarak alınmaması sonucunu doğurduğu yönünde bkz. **Çağan**, Anayasa, s. 175; **Yılmazoğlu**, s. 141; Nas, Vergilendirme, s. 164. Aynı yönde bkz. Any.M., 21.02.2008 tarih ve E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008-27047. “Yapılan düzenlemenin mükelleflerin sadece maddî vergi borcunu etkilemesi halinde ortaya çıkan sonuç “filen vergi alınmaması” olarak değerlendirilir iken, şekli vergi ödevini de dolaylı olarak olumsuz etkilemesi söz konusu ise, ortaya çıkan sonuç vergiden beklenen fonksiyonların Bakanlar Kurulu tarafından nispeten ortadan kaldırılması anlamına geleceği” yönünde bkz. **Yakar/Budak**, s. 415-416.

²⁶³ **L. Ateş**, s. 100; **Çelik**, s. 533. Kanunîlik ilkesini yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesiyle birlikte ele almak gerektiği yönünde bkz. **Çelik**, s. 582. “Takdir yetkisi” adlı bir yetkinin idare hukukunda olmadığı, doğru kullanımın “takdiri yetki” olduğu; takdir yetkisinin idareye yetki veren bir hüküm olmadan var olamayacağı; kanunlarla idareye verilen karar alma gücünden bağımsız bir yetki çağrışımını engellemek için bu terimin kullanılmasının daha uygun olduğu yönünde bkz. **Karahanogulları**, s. 498.

²⁶⁴ “...Doğalgazın, 2464 sayılı Kanununun 34. Maddesinde yer almadığı hususu tartışmasız olup, kanunsuz vergi olamayacağından maddede belirtilmeyen doğalgazın 34. Madde kapsamında Havagazı Tüketim Vergisine tabi tutulmasının yasal dayanağının bulunmadığı....vergi kanunlarında vergi yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas yoluyla yorumlanarak genişletmeye gidilmesine olanak bulunmadığından, madde lafzında yer almayan doğalgazın, sırf kullanım gayesi esas alınarak 34. Madde kapsamında Havagazı Tüketim Vergisine tabi tutulması mümkün değildir...” (Dş.9.D. 22.12.1994 tarih ve E.1994/1108, K.1994/5288,www.danistay.gov.tr., erişim tarihi: 27.02.2017).

c. Uzlaşma Kurumuna İlke Açısından Getirilen Eleştiriler

Kanuna dayanarak tarh ettirilen bir verginin uzlaşma komisyonunun takdiriyle bir kısmının veya tamamının alınmaması vergilerin kanunîliği ilkesi karşısında uzlaşma kurumunun eleştirilmesine sebep olmaktadır.

Anayasa'da Cumhurbaşkanı'na ancak yukarı ve aşağı sınırlarının kanunda belirtilmesi ve bu sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinin verilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma komisyonlarına verdiği yetki ile karşılaştırıldığında çok dar olduğu vurgulanmaktadır. Bu sebeple de uzlaşma ile Anayasa'nın Cumhurbaşkanı'na vermediği bir yetkinin kanunla vergi idaresine verilmesi eleştirilmektedir²⁶⁵. Henüz vergi tarh edilmeden pazarlık konusu yapıldığı için en çok tarhiyat öncesi uzlaşmanın kanunîlik ilkesine aykırılık oluşturduğu da belirtilmektedir²⁶⁶. Bunun karşısında ise, uzlaşmanın kanunla belirlenen sınırlar içinde yapıldığı, uzlaşma ile kanunî sınırlar içinde kişiler lehine bir düzenleme getirdiğinden, kişiler bakımından kanunîlik ilkesini zedelenmediği, uzlaşmanın yalnızca devlet yönünden vergilerin kanunîliği ilkesini zedelediği, kişinin sosyal ve ekonomik durumu, güvenliği ve özgürlüğü zarar görmediği de ortaya konulmaktadır²⁶⁷.

Kanunîlik ilkesiyle idarenin keyfî, takdirî ve sınırsız ölçülere göre hareket etmemesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma kurumuna yer verilmesi sınırlı olarak irade serbestliğine ve idareyle mükellef arasında sözleşme ilişkisi kurulmasına imkân vermektedir. Bu sebeple de devletin egemenlik gücünü pazarlık konusu yapması ve kanunîlik ilkesine aykırı olduğu yönlerinden eleştirilmektedir²⁶⁸.

Vergi hukuku alanında bağlı yetkiye sahip olan idarenin kanunla getirilen bir vergi üzerinde takdir yetkisinin olmasının da Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer

²⁶⁵ **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 105; **E. Yılmaz**, s. 338; **Organ**, s. 172; **Tunç**, s. 73; **Kalaycı**, s. 92; **Hocaoğlu**, s. 507.

²⁶⁶ **E. Yılmaz**, s. 340; **Eroğlu**, s. 173; **İrteş Gülşen**, s. 48.

²⁶⁷ **Güneş**, s. 207; **Nas**, Uzlaşma, s. 200.

²⁶⁸ Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 171; **Çetinkaya**, s. 23; **Çelik**, s. 530; **E. Yılmaz**, s. 338; **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Batun**, Uzlaşma I, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.02.017; **Organ**, s. 172; **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 331-332; **Usta**, s. 115; **Tunç**, s. 72; **Özel**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017; **Şenyüz**, Ceza, s. 303; **L. Ateş**, s. 150; **Saban**, Vergi, s. 568; **Önen**, s. 290; **Canyaş**, Uzlaşma, s. 160; **Eroğlu/Eftekin**, s. 245; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 104-105; **Karataş Durmuş**, s. 234; **İrteş Gülşen**, s. 45-48.

alan kanunîlik ilkesiyle bağdaşmadığı üzerinde durulmaktadır²⁶⁹. Yürütme organının bağlı yetkiye sahip olması nedeniyle, takdir yetkisinin uzlaşma gibi ancak çok istisnaî durumlarda söz konusu olabileceği de belirtilmektedir²⁷⁰.

Anayasa'nın 11'inci maddesi gereğince, "*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz*". Anayasa'nın üstünlüğü ilkesini düzenleyen bu hüküm karşısında uzlaşma komisyonlarının Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bir şekilde kanunen doğmuş olan vergi alacağı üzerinde serbestçe tasarruf etmelerinin verginin kanunîliği ilkesini ihlâl ettiği de belirtilmektedir²⁷¹. Kanunî idare ilkesi idarenin özel, şahsî ve nesnel nitelikteki vergi kanunlarına göre tarh-tahsil işlemlerini yapmasını ifade etmektedir²⁷². Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşmaya ilişkin düzenleme yer alsada uzlaşma komisyonlarının takdiri bir şekilde vergiler üzerinde indirim gidebilmesini kanunî idare ilkesine aykırılık teşkil ettiği savunulmaktadır²⁷³.

Yetkide ve usûlde paralellik ilkesi gereğince yasama organı vergiyi koyarken izleyeceği usûlü vergiyi kaldırırken de izlemek zorundadır²⁷⁴. Uzlaşma komisyonlarının kanunla doğmuş ve tahsil edilmesi gereken vergi alacağı üzerinde uzlaşılacak miktar konusunda sınırlayacak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının vergi alacağını indirimli tahsil etmesi veya hiç tahsil etmemesinin Anayasa'ya aykırılık teşkil edeceği, vergi ve cezayı affetme yetkisinin uzlaşma komisyonları tarafından değil, vergi ve cezayı koyan organ tarafından kanun aracılığıyla kullanılması gerektiği belirtilmektedir²⁷⁵. Uzlaşma komisyonlarına her mükellef için eşit olabilecek, kanunla önceden belirlenmiş bir indirim tarifesinin düzenlenmemiş olması, kanunla konulan ve tahsil edilmesi gereken vergi alacağının komisyonların takdiri indirimleriyle tahsil edilmesinin hukukî güvenlik ilkesine de aykırı olduğu belirtilmektedir²⁷⁶. Ayrıca vergi idaresine uzlaşma konusunda sınırsız

²⁶⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 171; Çelik, s. 530; E. Yılmaz, s. 339; Eroğlu, s. 173; Mustafa Gültekin, s. 580; İrteş Gülşen, s. 47.

²⁷⁰ Çağan, Demokratik, s. 133; Çağan, Vergilendirme, s. 101.

²⁷¹ Çelik, s. 534; Usta, s. 116.

²⁷² Bkz. Çağan, Anayasa, s. 178.

²⁷³ Çelik, s. 534.

²⁷⁴ Ayrıca bkz. Çelik, s. 533.

²⁷⁵ Çelik, s. 534; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 317; Usta, s. 117.

²⁷⁶ Bkz. Çelik, s. 532; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 319-320; Tunç, s. 72. Uzlaşma müessesesi ile Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre ancak kanun koyucu tarafından belirlenebilecek vergi

bir yetki tanınmadığı, kanunîlik ilkesi ve kanunî idare ilkesi çerçevesinde bu takdir yetkisinin son derece sınırlı olduğu da savunulmaktadır²⁷⁷.

ç. Değerlendirme

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yürütme organına vergilere ilişkin düzenleme yapma yetkisi sınırlı şekillerde verilmesine rağmen, idare mükellefle yaptığı uzlaşma sözleşmesiyle verginin bir kısmından vazgeçmektedir. Uygulamada vergi aslında otomatik bir indirim yapılması şeklinde uygulanan uzlaşma kurumu kanunîlik ilkesi bakımından duraksama yaratmaktadır. Uzlaşmayla vergi alacağının daha hızlı bir şekilde hazineye intikal etmesinin amaçlanması ve böylelikle kamu yararının sağlanmaya çalışıldığı ortadadır. Yasama ve yürütme organı arasındaki ayrımın devletin ekonomiye müdahale etmesi zorunluluğu karşısında yumuşatıldığı da dikkate alındığında, uzlaşma, vergilerin tahsilinde sınırlı olarak idareye takdir yetkisi verilmesi gereken bir alanı oluşturmaktadır. Mevcut halinde kanunîlik ilkesi bakımından duraksama yaratan uzlaşma kurumuna ilişkin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına ekleme yapılması düşünülebilir²⁷⁸.

Diğer yandan uzlaşma için komisyonlara verilen yetkide bir oran belirlenmesi uzlaşmanın mahiyetine aykırı olacaktır. Nitekim böyle bir belirleme uzlaşmayı cezalarda indirim kurumuna yaklaştırmaktadır. Aynı amaca hizmet eden iki kurumun hukuk düzeninde varlığı ise, açıklanmaya muhtaç olacaktır.

Daha sonra da ayrıntılı şekilde üzerinde durulacağı üzere, uzlaşma kurumunun yapısında-uygulamasında değişiklik yapılması gerekmektedir. Vergi idaresiyle işbirliği yapmak iradesinde olan mükellef, uzlaşma yolunu kullanarak vergi idaresiyle bir araya gelebilir. Uzlaşma sağlayabilmek için bir araya gelen mükellef ve vergi idaresi yapılan ek vergi tarhiyatının esasına girerek, vergi tarhının ne kadarının kesinleşeceğini belirleyebilirler. Bu durumda tarh etmiş bir vergi

oranını tespit etme yetkisi uzlaşma komisyonuna devredilmekte, üstelik bu yetkiyi "kişi bazında" her bir mükellef için ayrı ayrı tespit etme keyfiyeti de verilerek Anayasa tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bile tanınmayan bir yetki yaratıldığı yönünde bkz. **Ozansoy**, 2002; **Tunç**, s. 75.

²⁷⁷ **Başaran Yavaşlar**, Vergisel Düzen, s. 404-405. Uzlaşma işleminde idarenin kisinin var olabileceği alanın belirlenmesinde uyumsuzluk maliyetlerinin dikkate alınması gerektiği ileri sürülmektedir. Bu kapsamda tarh edilen vergi ve/ya da ceza miktarından uyumsuzluk maliyetlerini çıkararak idarenin takdir yetkisinin var olduğu alanın bulunacağı noktasında bkz. **Canyaş**, Uzlaşma, s. 178-185.

²⁷⁸ Aynı yönde bkz. **Önen**, s. 291.

bulunmakla birlikte, henüz kesinleşmiş bir vergi bulunmamaktadır. Uzlaşma sağlanması sonucunda vergi aslında indirim yapılabilmesi sadece idarî işlemin tamamen veya kısmen hukuka aykırı olması durumunda söz konusu olmamaktadır. Ancak işin esasına girilmesi ve idarenin kendi yaptığı tarh işlemini tamamen veya kısmen hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşması durumunda uzlaşma, idarî işlemin geri alınmasına veya düzeltilmesine bir araç olmaktadır. Aynı şekilde tarhiyat öncesi uzlaşma için de mükellefle bir araya gelen idare vergi aslına ilişkin esasa girerek, vergi aslının ne kadar tarh etmesi gerektiğini belirleyebilir. Burada da henüz tarh işlemi yapılmadan, vergi idaresi de mükellef de birbirlerinin ileride anlaşmazlık çıkabilecek duruma ilişkin görüşlerini öğrenmektedirler. Uzlaşma görüşmelerinde tarafların ve üçüncü bir kişinin katılımıyla yapılan ek vergi tarhiyatının esasına girilmesi veya tarh işlemi yapılmadan tarafların bir araya gelerek ileride anlaşmazlık çıkabilecek durumu tekrar değerlendirmesi ve bu noktada bir sonuca ulaşarak uzlaşmanın sağlanması kanunîlik ilkesi bakımından da daha uygun görünmektedir.

2. Vergi Yaptırımlarının (Cezalarının) Kanunîliği İlkesi Açısından

Ceza hukukunun temel bir ilkesi olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi Anayasa’nın 38’inci maddesinde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7’nci maddesinde ve Türk Ceza Kanunu’nun 2’nci maddesinde düzenlenmektedir. Vergi suç ve cezaları için de temel olan bu ilkeye göre, kanunda gösterilmeyen bir fiil suç oluşturmayacak ve suça ancak kanunda gösterilen ceza uygulanabilecek, böylelikle kıyas yoluyla veya hukukun genel ilkelerine ve örf ve adetlere dayanılarak bir fiil suç sayılamayacaktır²⁷⁹. Kişiyi devlete karşı koruma amacı güden bu ilke kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunmasının güvencesini oluşturmaktadır²⁸⁰. Suç ihdası konusunda yürütme organına Anayasa tarafından verilmiş bir yetki olmadığından, yürütmeyi oluşturan alt birimler tarafından da ne sebeple ve gerekçe ile olursa olsun suç ihdas

²⁷⁹ Bkz. **Özbek/ Doğan/Bacaksız/Tepe**, Genel, s. 66 vd.; **Öztürk/Erdem**, s. 36 vd.; **Koca/Üzülmez**, s. 55 vd.; **T. Demirbaş**, s. 107 vd.; **Özgenç**, s. 107 vd.; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1280; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 79; **Turinay**, s. 32; **B. Demirbaş**, s. 959-960; **Eroğlu**, s. 167 vd.; **A. Yıldırım**, s. 166 vd.; **Demirbaş Aksüt**, Vergilendirme, s. 109-110.

²⁸⁰ **Koca/Üzülmez**, s. 55; **Eroğlu**, s. 158.

edilemez²⁸¹. Aynı şekilde idarenin bir fiili suç haline getirmesi nasıl keyfiliğe yol açacaksa, tersi de o kadar keyfiliğe yol açacağından idarenin bir fiili suç olmaktan çıkarması da mümkün değildir²⁸². Kabahatler bakımından kanunilik ilkesi ise, Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Maddeye göre, kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı ancak kanunla belirlenebilecekken, hangi fiillerin kabahat oluşturacağı kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve şartlarını belirlediği çerçeve hükmün içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Görüldüğü üzere, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu noktasında kanunilik ilkesi yumuşatılırken, cezanın belirlenmesi noktasında kanunilik ilkesi mutlak olarak geçerlidir.

Uzlaşma bakımından cezaların kanuniliği ilkesine ilişkin değerlendirme uzlaşmaya başvurulabilecek olan vergi ziyai cezaları bakımından yapılmalıdır²⁸³. Uzlaşma kapsamındaki vergi ziyai cezası açısından, cezanın varlığı-yokluğu, niteliği veya gerçek durumu hakkında bir değerlendirme yapılmadan, ceza miktarı üzerinde anlaşmaya varılmasının vergi ceza sistemini işlevsiz bırakacağı; cezalandırmada eşitlik ve adaletin zedelenmesinin yanında, Anayasal çerçevede belirlenen ilkelere aykırı olacağı ve hukuk devleti anlayışını zayıflatacağı belirtilmektedir²⁸⁴. Uzlaşma sonucunda var olan ve doğru bir şekilde tesbit edilen bir suç fiilinin, mükellefle idarenin bir araya gelerek kanunda öngörülen cezadan daha düşük veya daha farklı bir cezaya bağlanmasının suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğu üzerinde durulmaktadır²⁸⁵. Nitekim kanunlarla belirlenen bir cezanın bulunması durumunda idarenin kanunla belirlenen cezadan farklı bir ceza uygulama ihtimali

²⁸¹ Bkz. **Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe**, Genel, s. 70 vd.; **Öztürk/Erdem**, s. 42 vd.; **Özgenç**, s. 108-109; **Koca/Üzülmez**, s. 68 vd.; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1276; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 74; **Turinay**, s. 32 ve 114 vd.; **B. Demirbaş**, s. 960-961; **Eroğlu**, s. 171; **A. Yıldırım**, s. 166. Bu çerçevede Anayasa'nın 73'üncü maddesinde Cumhurbaşkanı'na verginin aslına ilişkin yetki verildiği; vergi cezalarına ilişkin bir yetki verilmediği; bu sebeple de Cumhurbaşkanı'nın vergi cezalarına ilişkin birtakım düzenlemeler yaparak vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasını genişletmesinin hem vergilerin kanuniliği ilkesine hem de cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olacağı yönünde bkz. **Nas**, Vergilendirme, s. 166.

²⁸² **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, Genel, s. 65.

²⁸³ Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle kabahatlere bu kanunda yer verilmeyip, Kabahatler Kanunu'nda yer verilmektedir. Genel ceza hukukunda artık suç ve kabahatlerin farklı kanunlarda düzenlenmesiyle, vergi ceza hukukunda da vergi suçları ve kabahatleri ayırımının yapılması önemli hale gelmiştir. Vergi kaçakçılığı, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetinin ihlali suçları vergi suçu olarak; vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri ise, vergi kabahati olarak karşımıza çıkmaktadır.

²⁸⁴ **Erdem**, Ceza, s. 87.

²⁸⁵ Bkz. **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 107; **E. Yılmaz**, s. 339; **Erdem**, Ceza, s. 88 ve 98; **Tunç**, s. 77; **Saban**, Vergi, s. 568; **Karataş Durmuş**, s. 236-237.

bulunmamaktadır. Vergi idaresi kanunda mükellefin veya ceza muhatabının eylemine karşılık gelen vergi cezasını kesip, ceza ihbarnamesini, vergi mükellefine veya ceza muhatabına göndermektedir. Vergi kabahati olan bir eyleme uygulanacak cezanın uzlaşma konusu edilmesi durumunda cezada indirimine gidilmesi Anayasa'ya aykırı olarak değerlendirilmektedir. Vergi aslına bağlı olarak belirlenen vergi ziyai cezasının vergi aslından koparılarak uzlaşma kapsamında yeniden hesaplanmasının da ceza hukukunun mantığına ve Anayasal ilkelere aykırı olduğu belirtilmektedir²⁸⁶. Nitekim uzlaşma komisyonları uzlaşma sonucunda vergi cezalarını büyük oranlarda (% 80-90 civarı) silebilmektedir. Özellikle otomatik silme haline gelebilecek bu tür uygulamalar eleştiri konusu yapılmaktadır. Bu tür uygulamalar suç ve cezaların kanunîliği ilkesine uygun görünmemektedir. Vergi cezalarının uzlaşma kapsamında kalmasının ancak idare ile muhatabı arasında yargı yolundan önce hukukî denetim açısından mümkün olabileceği; bunun mümkün olmaması durumunda ise, vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılarak, uzlaşma kapsamında mükellef tarafından ziyaa uğratılan verginin tesbiti sonucunda kesilecek vergi ziyai cezasının da uzlaşma sonucu düzeltilmesi gerektiği savunulmaktadır²⁸⁷.

Vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma konusu yapılması ve vergi aslından koparılarak yüksek oranlarda cezanın silinmesine yol açan uygulamaların olması cezaların kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi cezalarında uzlaşmak, uzlaşmanın amaçlarına değinilirken de belirtildiği üzere, vergi cezasının daha hızlı ve az maliyetli şekilde tahsiline imkân sağladığı için kanunîlik ilkesi açısından duraksamaya sebep olsa da bir yandan kamu yararının gerçekleştirilmeye aracılık etmektedir. Uzlaşılabilir meblağın ceza adaletini sarsmaması ve cezaları etkisiz hale getirmemesi önem taşımaktadır. Bu sebeple de vergi kabahatlerine ilişkin cezalarda indirimin neden yapıldığının açıklanması gerekmektedir. Vergi aslı açısından kanunîlik ilkesi değerlendirilirken değinildiği gibi vergi ziyai cezası bakımından uzlaşmaya tutar yönünden sınır getirilmesi uzlaşmanın yapısına uygun olmayacaktır²⁸⁸. Çalışmada üzerinde durulacağı üzere, işin esasına girerek neden ceza kesildiği üzerinde tarafların tartışması ve bu tartışma sonucunda tarafların güçlü ve güçsüz olduğu yönler değerlendirilerek bu

²⁸⁶ Erdem, Ceza, s. 99.

²⁸⁷ Erdem, Ceza, s. 99; Erdem, Çözüm, s. 390-392.

²⁸⁸ Ayrıca bkz. Karakoç, Değerlendirme, s. 18.

değerlendirme üzerine ceza üzerinde anlaşmaları ve böylelikle vergi idaresinin vergi incelemesi sonucunda oluşan iradesini mükellefle birlikte yeniden değerlendirme imkânına sahip olması cezaların kanunîliğine aykırılık teşkil etmeden gerektiği durumlarda vergi cezalarında indirim yapılmasını mümkün hale getirecektir.

C. Eşitlik İlkesi Açısından

Demokrasinin vazgeçilmez ilkelerinden olan ve Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi, vergi hukuku bakımından da temel ilkelerdendir²⁸⁹. Eşitlik ilkesi genellik ilkesi ile birlikte geleneksel vergi adaleti ilkelerindendir²⁹⁰. Vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara da eşitsizlikleri oranda farklı davranılması vergi adaletinin bir gereğidir²⁹¹. Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi ile vergi

²⁸⁹ Anayasa'nın 10'uncu maddesi; *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar"* şeklindedir. Anayasa Mahkemesi de kararlarında eşitlik ilkesine değinmiş ve Anayasa'nın amaçladığı eşitliğin, eylemli değil hukuksal eşitlik olduğu üzerinde durmuştur. Anayasa Mahkemesi birçok kararında bu görüşünü açıklamış olmakla birlikte, bu konuda ulaşabildiğimiz en eski kararında bu durumu şu şekilde açıklamıştır; *"...Yasa önünde eşitliğin güvencesini oluşturarak eylemli değil, hukuksal eşitliği öngören bu madde, tüm yurttaşların her yönden aynı kurallara bağlı tutulmaları zorunluluğunu içermeyip hukuksal durumları aynı olanlar arasında haklı bir nedene dayanmayan ayırımı önlemeyi amaçlayarak haklı neden varsa kimi yurttaşların başka kurallara bağlı tutulmalarına olanak vermektedir. Benzer nitelik ve durumda olanlar arasında farklı uygulamayı engelleyen, ayrı nitelik ve durumda olanların aynı kurallara bağlı tutulmasını zorunlu kılmayan eşitlik ilkesi, hukukun üstünlüğü temeli üzerine oturan hukuk devletinde her türlü ayrıcalığı reddeden önemli bir öğedir. Kimi kurum ve kuruluşları, statü farkı nedeniyle, belli bir konuda öbürlerinden ayrı tutmak, ayrı düzenlemeye bağlı kılmak ya da genel bir düzenlemenin kapsamı dışında bırakmak, onlara ayrıcalık tanımak değil, durumlarındaki değişiklik gereği olan bir uygulamadır.."* (Any. M., 19.04.1988 tarih ve E. 1987/16, K. 1988/8, <http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim tarihi: 02.12.2017).

²⁹⁰ **Çağan**, Demokratik, s. 139; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 40-41; **G. Yılmaz**, s. 148; **Başaran Yavaşlar**, Gelir, s. 28; **Çomaklı/Gödekli**, s. 49; **L. Ateş**, s. 87 vd.; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 213.

²⁹¹ **Çağan**, Vergilendirme, s. 147-148; **Akdoğan**, Gelir, s. 11; **Akdoğan**, Kamu, s. 210; **Karakoç**, Denetim, s. 168; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1285-1286; **O. Pehlivan**, s. 149; **Üstün**, İlkeler, s. 260; **Konuk**, s. 811; **Taylar**, İlke, s. 197; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 213. *"Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen emsal kira bedeli esası, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz"* (Any. M., 01.04.2010 tarih ve E. 2008/110, K. 2010/55). Aynı yönde bkz. Any. M.,

ödevine ilişkin Anayasa'nın 73'üncü maddesi birlikte değerlendirildiğinde "aynı durumda olma"nın vergi hukukundaki karşılığının "aynı malî güce sahip olmak" olduğu anlaşılmaktadır. Vergi ödemek için de malî güce sahip olmak gerektiğinden, "aynı malî güce sahip olanlardan aynı oranda vergi alınması" eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki yansımaları oluşturmaktadır²⁹². Malî güç dışında hukuksal yapı ve vergi konularındaki nitelik farklılıkları da birer ölçü olarak kullanılabilir²⁹³.

Anayasa'nın 10'uncu ve 73'üncü maddelerine bakıldığında, vergi ödeme bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak; vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olmayacaktır. Burada kanun önünde eşitlikten bahsedildiği için kimlerin eşit kimlerin farklı kabul edileceğinin takdir yetkisi yasama organına bırakılmıştır²⁹⁴. Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler yapabilir, ancak bu düzenlemelerin Anayasaya aykırı olmaması şarttır²⁹⁵. Eşitlik ilkesine istisna olarak getirilen düzenlemelerin, kimlikleri önceden belli kişilere yönelik olmaması ve aynı durumda bulunan kişilere ayırım yapılmaksızın uygulanması yani genel olması da gerekmektedir²⁹⁶. Ayrıca devletin sadece malî ihtiyaçları nedeniyle kolay vergilendirilebilir kaynağa yönelerek eşitlik

10.02.2011 tarih ve E. 2007/114, K. 2011/36; Any. M., 13.10.2012 tarih ve E. 2011/138, K. 2012/94. Kararlar için bkz. <http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim tarihi: 02.12.2017.

²⁹² Bkz. **Çağan**, Vergilendirme, s. 194; **Orhaner**, s.167; **Karakoç**, Vergi Mevzuatı, s. 2960; **Saban**, Vergi, s. 68; **L. Ateş**, s. 91; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 226; **Başaran Yavaşlar**, Gelir, s. 30; **Konuk**, s. 809; **Tekbaş**, İlkeler, s. 153; **E. Yılmaz**, s. 344; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 214. Anayasa Mahkemesi de vergi yükünün mükellefler arasında eşit dağıtılıp dağıtılmadığını mükelleflerin mali güçlerine göre ölçmüştür. Bkz. Any. M. 26.09.1971 tarih ve E. 1971/19, K. 1971/61; Any. M., 23.07.2003 tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76; Any. M., 12.03.1998 tarih ve E. 1996/76, K. 1998/6; Any. M., 20.03.2008 tarih ve E. 2004/94, K. 2008/83; Any. M., 24.06.2010 tarih ve E. 2008/116, K. 2010/85. Kararlar için bkz. <http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim tarihi: 02.12.2017.

²⁹³ **Yaltı Soydan**, s. 107; **Konuk**, s. 813; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 215.

²⁹⁴ **Erginay**, s. 12; **Öden**, s. 144; **L. Ateş**, s. 89; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 228; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1286.

²⁹⁵ **Çağan**, Vergilendirme, s. 154 vd.; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 41; **Karakoç**, Denetim, s. 182-183; **Karakoç**, Vergilendirme İlkeleri, s. 1286; **O. Pehlivan**, s. 149; **Öden**, s. 173 vd.; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 228; **Tekbaş**, İlkeler, s. 156; **E. Yılmaz**, s. 342; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 217. Kişilere farklı muamele yapılmasının objektif ve makul bir nedene dayanıp dayanmadığını Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi incelerken, meşru amaç ve ölçülülük ilkesi bakımından değerlendirme yapmaktadır. Bkz. **L. Ateş**, s. 122 vd.

²⁹⁶ **Öden**, s. 199; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 229; **Tekbaş**, İlkeler, s. 157; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 216.

ilkesine aykırı düzenlemeler getirmesi de yeterli bir neden değildir²⁹⁷. Bu noktada vergide eşitliğin temel bir kural olduğu ancak her zaman kolaylıkla uygulanabilir ölçülerinin olmadığı söylenebilir.

Eşitlik ilkesine aykırı vergi uygulamaları anayasal temele dayalı olarak ortaya çıkabileceği gibi hukuk politikası ve vergi tekniğinin gereği olarak da ortaya çıkabilmektedir²⁹⁸. Bu çerçevede uzlaşma kurumunun da eşitlik ilkesine aykırı olup olmadığının tartışılması gerekmektedir.

Kanun önünde her durumu aynı olan mükelleflerden birinin uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir duruma gelmesinin eşitlik ilkesini zedelediği; aynı durumda olan iki mükellefin de uzlaşma yoluna gitmesi ama farklı oranlarda indirim elde etmeleri veya sadece birinin uzlaşma sağlamasının vergilendirmede eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine açıkça aykırılık teşkil ettiği ve vergi adaleti ilkesinden uzaklaşıldığı belirtilmektedir²⁹⁹. Vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getiren mükellef karşısında vergisini zamanında ödemeyen ve uzlaşma yoluna başvuran mükellefi vergi borcunda yapılan indirimlerle adeta ödüllendirdiği, bu durumun da vergide eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleriyle çeliştiği üzerinde durulmaktadır³⁰⁰. Böylelikle zamanında vergiyi tam olarak bildir(e)meyen ve ödemeyen mükellefle, ödemeyerek bir inceleme sonucunda ek tarhiyat yapılan mükellef arasında rekabet eşitliğinin bozulduğu vurgulanmaktadır. Bunun karşısında vergi borcunu bugün dürüst ve düzenli olarak ödeyen mükellefin, yarın yaşadığı ekonomik sıkıntılar nedeniyle ödeyememe durumunda kalabileceği noktada, uzlaşma

²⁹⁷ **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 230; **Tekbaş**, İlkeler, s. 157; **Demirbaş Aksüt**, Sosyal, s. 216. Bkz. Any. M., 23.07.2003 tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76, <http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim tarihi: 15.04.2013.

²⁹⁸ Vergi hukukundaki eşitlik ilkesine aykırı düzenlemelere yönelik olarak bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 41-43; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 230-231.

²⁹⁹ Uzlaşma kurumunun eşitlik ilkesine aykırılık taşıdığı yönünde bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 42; **Güneş**, s. 204-205; **Tekbaş**, Yargısal Denetim, s. 230; **E. Yılmaz**, s. 343; **Çelik**, s. 537; **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Batun**, Uzlaşma I, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.02.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 195; **Nas**, Eşitlik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.02.2017; **Organ**, s. 172; **Gümüş**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 12.09.2017; **S. Yıldırım**, www.jurix.com, erişim tarihi: 18.09.2017; **Şaşı**, s. 70-71; **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 332; **Usta**, s. 122; **Tunç**, s. 79; **Özel**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **Budak**, Uzlaşma, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017; **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017; **L. Ateş**, s. 150; **Önen**, s. 290; **Eroğlu/Eftekin**, s. 244; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 107 vd.; **Kalaycı**, s. 91; **Hocaoğlu**, s. 507; **Mustafa Gültekin**, s. 580; **Karataş Durmuş**, s. 230; **Şin**, s. 320; **İrteş Gülşen**, s. 131-132.

³⁰⁰ **Çelik**, s. 539; **Usta**, s. 122; **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017. Uzlaşma sebebiyle vergi idaresi tarafından yapılan indirimlerin vergi adaleti ilkesini zedeleyeceği yönünde bkz. **Özel**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

kurumunun onlar için de fayda sağlayıcı bir unsur olarak gündeme geleceği ve eşitlik ilkesinden beklenen amacın asıl o zaman gerçekleşmiş olacağı da belirtilmektedir³⁰¹. Ayrıca bu durumda iki mükellef açısından problem vergi aslı üzerinden de indirim yapıldığında ortaya çıkmaktadır. Vergi cezası üzerinde uzlaşmaya varılması vergi ödevini zamanında yerine getiren mükellef ile getirmeyen arasında bir eşitsizlik yaratmamaktadır. Ancak zamanında ne kadar vergi ödeyeceğini doğru şekilde gösteren mükelleften verginin tamamı alınırken, vergisini eksik gösteren ancak inceleme sonucunda ek veya yeni vergi tarhiyatı yapılan mükelleften gecikme faiziyle alınan vergi aslı üzerinden indirim yapılması eşitlik ilkesine aykırı görünmektedir. Bu durumda mükellefe hem ceza hem de ek yapılan tarhiyata gecikme faizi uygulanmaktadır.

Uzlaşmaya başvuru mükellefler ve/ya ceza muhatapları için zorunlu bir yol değildir. Bu sebeple bir mükellef uzlaşmaya başvuru yolunu seçebilecekken, diğer mükellef de dava açarak buna ilişkin riskleri göze alıp dava sonucunu bekleyebilir. Nitekim dava açan mükellef için davayı kazanması durumunda daha avantajlı bir durum oluşabilir. İki mükellefin de uzlaşmaya başvurması ve her bakımdan aynı özelliği taşımaları durumunda idare genel olarak aynı oranda bir indirim uygulama yoluna gitmektedir. Bir mükellefin bu miktarı kabul etmesi; diğerinin kabul etmemesi ise, iradî bir durum olup, dava riskini göze alıp almamakla ilgilidir. Her durumda aynı olan iki mükellefe gerekçe sunmaksızın farklı oranlar uygulanmak istenmesi veya farklı şehirlerde olmaları sebebiyle farklı uzlaşma komisyonlarının farklı indirim yapması ise, eşitlik ilkesini zedelemektedir³⁰². Bu durumun altında hukukî veya uygulamaya yönelik ilkelerin değil de hukukî olmayan sebeplerin

³⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, erişim tarihi: 21.10.2017. Eşitlik ilkesine aykırılık bulursa da vergi idaresini vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinde kurtarmak, verginin biran önce tahsilini sağlamak ve psikolojik yönden mükellef ve idare arasındaki ilişkileri düzeltmek amaçlarıyla kabul edildiği için normal tahakkuk usulünden ayrılmayı haklı kılan nedenler bulunduğu yönünde bkz. **L. Ateş**, s. 151. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 544; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 71; **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 303; **Oktar**, Vergi, s. 159.

³⁰² Aynı konumda bulunan iki mükellefin farklı illerde bulunmaları sebebiyle farklı indirimlerin yapılmasının veya aynı komisyonun farklı indirim yapmasının eşitlik ilkesini zedelediği belirtilmektedir. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının yıllara göre farklı uzlaşma oranları belirledikleri, bunu yaparken de zamanaşımına uğrama durumlarını dikkate aldıkları ortaya konulmaktadır. İdarî bir düzenlemeye dayanmadan, sadece idarenin tek taraflı kararıyla yapılmasının idarenin takdir yetkisinin keyfilığe dönüşmeye sebep olduğu ve vergi adaletinden uzaklaştırıldığı yönünde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 230-232.

bulunması idarenin işleyişindeki bozukluktan kaynaklanmaktadır. Hukuk dışı yollarla mükellefler arasında böyle bir ayırımın yapılması uzlaşma kurumunun ortadan kaldırılmasıyla düzelecek nitelikte değildir. Böyle bir durumda idarenin kendi iç işleyişinin gözden geçirmesinin ve iç denetimi arttırmasının daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca farklı indirim oranı uygulama noktasında gerekçe önem göstermektedir. Sorunun esası üzerinden bir değerlendirme yapılarak, tarafların birbirlerini dinlemeleri sonucunda o sorunu çözmeye özgü bir indirim önerilmesi ve bu indirim üzerinde anlaşmaya varılması eşitlik ilkesi açısından herhangi bir sorun ortaya çıkarmayacaktır. Nitekim bu durumda farklı sorunlarla karşılaşan mükelleflere kendi özel durumlarına göre indirim uygulamasının gerekçesi bulunmaktadır.

Ç. Hak Arama Özgürlüğü Açısından

Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre, "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz". Gerçek anlamda hukuk devletinden söz edebilmek için, devletin, kişilerin yargı organları önünde hak arama özgürlüğünün tam ve etkin olarak sağlanması; yargılamanın âdil olması ve hukukî dinlenilme hakkının gereklerine uygun davranılması gerekmektedir³⁰³. Hak arama özgürlüğü, pozitif hukuk tarafından kişilere tanınan hakların yargısal teminatını oluşturmaktadır³⁰⁴. Hak arama özgürlüğünün olmaması durumunda, sadece metin

³⁰³ Özekes, Hukukî Dinlenilme, s.42. Bu konuda ayrıca bkz. **Demirbaş Aksüt**, Yargılama, s. 288 vd.

³⁰⁴ **Atalay**, s.449. Ayrıca bkz. **Pınar/Meriç**, s.197. Arabuluculuk Kanunu'nun 17 maddesinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise, Kanun'un 1'inci maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına şu gerekçeyle karar vermiştir; "Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının başarılı olabilmesinin ön koşulu da bu yolların yargı yoluyla yarışmaması ve yargının yerine ikame edilmemeye çalışılmasıdır. Bu yolların asıl hedefi, basit ve kamu düzenini ilgilendirmeyen uyuşmazlıkların adli bir soruna dönüşmeden çözümünü sağlamaktır. Kanun'un 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde de arabuluculuk Sistemik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tanımlanmış ve aynı Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasında da tarafların, arabulucuya başvurmak, süreci devam ettirmek, sonuçlandırmak veya bu süreçten vazgeçmek konusunda serbest oldukları açıkça ifade edilmiştir. Bir başka ifadeyle,

üzerinde kalan haklar söz konusu olacak, kişilerin bu haklardan yararlanmayı talep imkânı bulunmayacaktır. Devletin görevi sadece genel ve soyut kurallar koymak değil, bunların uygulanmasında, dengenin bozulmamasını, hukuk düzeninin, sosyal barışın ve hukuk barışının da devamını sağlamaktır³⁰⁵. Bu açıdan Anayasa, uluslararası metinler ve kanunlarla kişilere tanınan hak ve özgürlüklerin ihlâli durumunda, bu hakların korunabilmesi için etkili bir yargısal denetim zorunludur³⁰⁶.

taraflar arasında arabuluculuk yöntemine başvurulmuş olması, Devletin yargılama yetkisini bertaraf edemez. Arabuluculukta iradilik ilkesi gereğince yargıya ve diğer çözüm yollarına başvuru yolu her zaman açık bulunmaktadır” (Any.M., 10.07.2013 tarih ve E. 2012/94, K. 2013/89, RG. 25.01.2014-28893). İş uyuşmazlıklarında arabuluculuğa başvurulmasının bir dava şartı olması, bu anlamda zorunlu arabuluculuk uygulamasını hak arama özgürlüğüne aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur. “...İş hukuku alanındaki bazı uyuşmazlıkların dava yoluyla mahkemeler tarafından esas yönünden incelenilmesinin arabulucuya başvurma koşuluna bağlanması, hak arama hürriyeti ve bu kapsamda mahkemeye erişim hakkına getirilen bir sınırlama niteliğindedir. Bu bakımdan kuralın hakkın özüne dokunup dokunmadığının ve ölçülülük ilkesine aykırı bir sınırlama olup olmadığının da incelenmesi gerekmektedir...Arabuluculuğa başvuru zorunluluğunun, kişilerin hak aramalarını imkânsız hâle getiren veya aşırı derecede zorlaştıran etkisiz ve sonuçsuz bir sürece neden olmadıkça hak arama hürriyetinin özüne dokunduğu söylenemez. Dava şartı olmanın bir sonucu olarak arabuluculuğa başvuru bir zorunluluk arz etmekte ise de bu zorunluluk yalnızca arabuluculuğa başvuru ile sınırlı olup arabuluculuk sürecinin işleyişi ve sonucu üzerinde taraf iradelerinin egemen olduğu açıktır...Arabulucuya başvurulmamış olması sebebiyle dava şartı yokluğundan usulden reddedilen bir davanın dava şartına ilişkin eksikliğin tamamlanmasından sonra tekrar açılması da mümkündür. Bu yönüyle dava şartının yerine getirilmemesi sebebiyle davanın bir kere usulden reddedilmiş olması uyuşmazlığın yargı önüne taşınmasını engellememektedir...Arabuluculuk sürecinin zorunlu hâller dâhil en fazla dört hafta içinde bitirileceği dikkate alındığında arabuluculukta geçecek süreler nedeniyle işçilik hak ve alacaklarının elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaştığı ve hakkın elde edilmesi bakımından geçmesi muhtemel sürenin makul kabul edilemeyecek şekilde uzadığı söylenemez...Benzer şekilde, arabuluculuk sürecinde zamanaşımı veya hak düşürücü sürelerin dolması veya dolmak üzere olması dava hakkının kullanılmasının zorlaşmasına veya tamamen engellemesine sebebiyet verebilecektir...Bu itibarla itiraz konusu kuralın hakkın özünü zedeleyen bir yönünün bulunmadığı ve kural ile getirilen sınırlamanın ulaşılmak istenen amaç için elverişli ve gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Kanun’da sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını sağlayacak yasal güvencelere yer verildiği ve amaç ile araç arasında makul bir dengenin gözetildiği görüldüğünden kuralda ölçülülük ilkesine de aykırılık bulunmamaktadır”. (Any. M., 11.07.2018 tarih ve E. 2017/178, K. 2018/82, RG. 11.12.2018-30622).

³⁰⁵ Özekes, Hukukî Dinlenilme, s.51.

³⁰⁶ Atalay, s.449. Ayrıca bkz. Pınar, s. 4356 vd. Uzlaşma sürecinin de idare tarafından yürütülmesi karşısında idare ile mükellef arasında vergi ve/ya da ceza tutarı üzerinde anlaşılmasının, uzlaşma kurumuna bağımsız mahkemelerce gerçekleştirilen yargı erkini haiz özelliklerin izafe edilmesi anlamına gelebileceği, bu yorumun ise, anayasal düzenin temeli olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu belirtilmektedir. Bkz. Küçükkeya/Sarısı, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 16.02.2017; Usta, s. 114-115; Kalaycı, s. 93; Hocaoğlu, s. 509. Ancak bu noktada amaç, yargı aşamasına gitmeden önce tarafları bir araya getirerek, birbirlerini anlamalarını sağlamak ve anlaşmazlığı çözmeye çalışmaktır. Taraflar arasındaki anlaşmazlığın devam etmesi halinde, son aşamada kararı verecek ve anlaşmazlığı nihai çözüme kavuşturacak makam bağımsız mahkemeler olup, mahkemelerin yargılama yetkisi mükellefler için bir güvencedir. Uzlaşma sürecinde işin esasına girilmesi ve bu yönde karar verilmesi durumunda ise, iddia eden ile yargılayan makamın birleşmiş olacağı, bu durumun da adil yargılanma hakkına aykırı olacağı yönünde bkz. Küçükkeya/Sarısı, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 16.02.2017.

Uzlaşmaya ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6'ncı maddesine göre, mükellef veya adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı gibi hiçbir mercie şikâyetle de bulunamaz. Ek 7'nci maddede, süresi içinde uzlaşma talep eden mükellefin uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebileceği düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 7'nci maddesinin üçüncü fıkrasında da uzlaşmanın vâki olması durumunda mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan bu cezaya karşı dava açamayacaktır. Ancak uzlaşma konusu edilmeyen diğer vergi ve cezalar veya uzlaşma konusu edilmesine rağmen uzlaşılamayan vergi ve cezalar için dava açmaya engel bir durum bulunmamaktadır. Uzlaşmaya başvurulması ve uzlaşmanın vâki olmaması durumunda ise, ek madde 7'de hangi süreler içinde dava açılacağı düzenlenmektedir. Bu durumda yargı yoluna başvuru hakkı ancak uzlaşmanın sağlanması durumunda engellenmiş olmaktadır. Nitekim hem mükellefin idareyle bir vergi veya ceza üzerinde anlaşıp, daha sonradan bu vergi veya cezayı dava konusu etmesi engellenmek istemektedir. Bu durumun ise, hak arama özgürlüğüne aykırı bir yönü bulunmamaktadır³⁰⁷.

Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından hakkında vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükellef bu vergi ve/ya da ceza hakkında uzlaşabilecekken, uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi gereği cezada veya vergi aslında uzlaşması durumunda diğeri hakkında da dava açamayacaktır. Vergi veya cezanın biri üzerinde uzlaşılması durumunda her ikisine karşı dava açılmamasının hak arama özgürlüğüne ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olması ilkesine (Any. m. 125) aykırı olduğu belirtilmektedir³⁰⁸. Diğer yandan vergi aslı ve vergi cezası üzerinde uzlaşma yapılmasının birbirinden farklı sonuçları olduğu; vergi aslında uzlaşılması durumunda, vergiye bağlı vergi cezasının matrahında da uzlaşma yapıldığı anlamına

³⁰⁷ Aynı yönde bkz. **Artun**, s. 130 vd. Genel olarak alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının hak arama özgürlüğünün önünde bir engel oluşturmadığı belirtilmektedir. Bu çerçevede tarafların aralarındaki anlaşmazlığı mutlaka yargı önüne taşımak gibi bir zorunluluğu bulunmamakta; taraflar bir araya gelerek iletişim yoluyla anlaşmazlığı çözebilmektedir. Bu konuda üçüncü bir kişinin yardımını alması da hukuken mümkündür. Yargı dışı çözüm yollarına müracaat konusunda, aralarında anlaşmazlık bulunanlar, tam bir serbestiye sahip olup, kendi aralarında mahkeme dışı çözüm yollarını kullanacakları noktasında anlaşan taraflardan birinin yargıya başvurusu diğerine itiraz hakkı vermez (**Tanrıver**, s. 153; **Kekeç**, s. 71 vd.).

³⁰⁸ **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 329.

geldiği, bu sebeple de vergi cezasının buna göre düzeltilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Vergi cezasında uzlaşılması durumunda ise, miktar itibarıyla vergi aslının etkilenmeyeceği, bu sebeple de bu durumda vergi aslı için dava açma hakkının verilmesi gerektiği vurgulanmaktadır³⁰⁹. Vergi ziyai cezası, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi durumlarında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarındadır (VUK. m. 341, 344). Vergi ziyai cezası tutar yönünden vergi aslına bağlıdır. Ek vergi tarhiyatının yapılmasını gerektiren durumun varlığında vergi aslına bağlı olarak vergi ziyai cezası da kesilecektir. Böyle bir durumda uzlaşma açısından vergi aslını ve vergi ziyai cezasını birbirinden ayırmak mümkün değildir. Çünkü ceza vergi aslına göre hesaplanmakta, uzlaşma görüşmelerinde de pazarlık ona göre yapılmaktadır. Bazen vergi cezasında yüksek oranda bir indirim yapılmakta, vergi aslına dokunulmamakta, vergi cezası üzerindeki yüksek indirim için mükellef de vergi aslı için dava açma hakkından vazgeçmektedir. Bu durumda mükellef dava açamayacağını bilerek ikisinden birinde uzlaşmaya karar vereceği ve bu aşamada da uzlaşmak bakımından iradilik devam edeceği için hak arama özgürlüğü açısından herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır.

VI. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA VE DİĞER ALTERNATİF ANLAŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARIYLA ÇÖZÜMLENMESİ³¹⁰

A. Genel Açıklama

20. yüzyılın son çeyreğinde, dava sayısındaki artış davaların çözülme süresini uzatmış ve yıllarla ifade edilen zaman dilimlerine yayılmasına sebep olmuştur. Davanın taraflarının istekli olması şartıyla anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların müzakere edilmek suretiyle daha çabuk çözüldüğü görülmüştür³¹¹. Dava sürecinde uzun yıllar süren belirsizlikler karşısında taraflar ne gibi sonuçların doğabileceğini önceden tahmin edebildikleri usûlleri tercih ederek, alternatif anlaşmazlık çözüm

³⁰⁹ **Candan**, s. 366-367; **Nas**, Uzlaşma, s. 148-149.

³¹⁰ Çalışmanın bu bölümü kısaltılarak 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu'nda tebliğ olarak sunulmuş, daha sonra bu tebliğ metni yayınlanmıştır. Bu metin için bkz. **Demirbaş Aksüt**, Barışçıl, s. 50 vd.

³¹¹ **M. Özbek**, Çözüm I, s. 196.

yollarına yönelmişlerdir. Bunun üzerine birçok ülke, özellikle özel hukuk alanında, yargı sürecine gerek kalmadan sorunların alternatif anlaşmazlık çözüm yollarıyla halline ilişkin hukuk alanlarında düzenlemeler yapmıştır.

Vergi hukuku alanında da, özel hukuktaki düzenlemelerden daha geç olsa da, vergi idaresi ile mükellef arasındaki anlaşmazlıkların yargı dışında çözülmesinin yolları aranmaktadır. Ülkelerin vergi anlaşmazlıklarını yargı yoluna gitmeden çözmek konusunda bir zihniyet değişikliğine gittikleri gözlemlenmektedir. Vergi anlaşmazlıklarının yargı dışında çözülmesinin olumlu yanları dikkate alınarak, birçok ülke vergi anlaşmazlıklarını çözmek için alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanmaya yönelmektedir. Bu kapsamda, genel olarak, vergi daireleri mükellef ile ortaya çıkan bir anlaşmazlıkta ilk olarak mükellef ile bir araya gelerek müzakere görüşmeleri yapmakta; bu şekilde anlaşmazlığın çözülememesi durumunda ise, yargı yoluna başvurulmadan önce üçüncü bir kişinin yardımıyla sorunu çözmeye çalışmaktadır.

Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına, vergi beyannamesi verilmeden önce başvurulabileceği gibi, vergi beyannamesi verildikten sonra inceleme sırasında veya sonrasında vergi idaresi ile mükellefin fikir ayrılığına düştüğü durumlarda da başvurulabilir³¹². Vergi beyannamesi verilmeden önce henüz anlaşmazlık ortaya çıkmadan başvurulabilenler önleyici nitelikte olan anlaşmazlık çözüm yollarıdır³¹³. Anlaşmazlıkları çözmek için kullanılan diğer yol ise, vergi dairesi ile bir anlaşmazlık ortaya çıktıktan sonra, ancak sorun yargıya taşınmadan önce, anlaşmazlıkların çözülmesi için kullanılan yollardır³¹⁴. Ancak teorik olarak, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanarak anlaşmazlığın çözülmesi hukukî bir anlaşmazlık ortaya çıktıktan sonra söz konusu olabilir³¹⁵. Nitekim çalışmanın konusunu da bu aşamada başvurulmuş anlaşmazlık çözüm yolları oluşturmaktadır.

³¹² Amerika Birleşik Devletlerindeki uygulama için bkz. **Fiore**, *Alternative*, s. 92; **Beehler**, s. 116; **Mathews**, s. 709 vd.

³¹³ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

³¹⁴ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

³¹⁵ Uygulamada, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanarak anlaşmanın, mevcut hukukî uyumsuzluk ortaya çıktıktan hemen sonra çözümlenmenin zor olduğu belirtilmektedir. Çünkü, davacı avukatları genel olarak anlaşma yapmak yerine sorunu yargı yoluna taşımak isterler. Davalı avukatları ise, alacakları ücreti düşünürler ve anlaşmazlığı yargı dışında alternatif anlaşmazlık çözüm yollarıyla çözmek yerine, onlar için daha tanıdık ve rahat olan yargı sürecine yönelirler. Çünkü açılan bir davaya cevap vermek, yeni bir çözüm için karşı tarafı ikna etmekten daha kolaydır. Bkz. **Ellis**, s. 18.

Alternatif anlaşmazlık çözüm yolları konusunda gelişmelere bakıldığında daha çok Anglo Amerikan hukuk sistemine dâhil olan ülkelerde yaygın ve yerleşik olarak uygulanmasının daha eski tarihlere dayandığı görülmektedir. Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil olan ülkelerde bu yolların anlaşmazlıkları çözmek için kullanılması daha yenidir. Anglo Amerikan hukuk sisteminde somut olayın esas alınması, hukukun gelişmesinin mahkeme kararları üzerinden olması; kıta Avrupası sisteminde ise, soyut ve genel kurallar konulması ve özellikle bazı alanlarda kanunilik ilkesinin katı olarak uygulanması anlaşmazlık çözüm yollarının yerleşmesinin ve kullanılmasının da ülkelerin hukuk sistemlerine göre farklılıklar göstermesine sebep olmuştur³¹⁶. Hukuk sistemleri bu farklılığın ana sebebi olmakla birlikte ülkelerin kültürleri, coğrafyası, insan yapıları da uzlaşma kültürüne yatkın olup olmamayı etkilediğinden, anlaşmazlık çözüm yollarının yerleşmesi bakımından önemlidir.

Bu başlık altında, diğer ülkeler bakımından sadece uzlaşma yolu değil, vergi anlaşmazlıklarının alternatif anlaşmazlık çözüm yollarıyla çözülme süreçlerine yer verilmektedir. Yabancı ülkelerdeki uygulamalar, uzlaşmanın nasıl algılanıp geliştirilebileceği bakımından, iç hukuka uygun olduğu ölçüde, yol gösterici olabilmektedir. Böylelikle iç hukuktaki uzlaşma sürecine yakın ancak ismi uzlaşma olmayan alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının incelenmesi hedeflenmektedir. Çalışmada, vergi hukukunda alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımı diğer ülkelere göre daha eskiye dayanan Amerika Birleşik Devletleri'ndeki uygulamaya ilk olarak yer verilmektedir. İngiltere ve Avustralya'da da vergi anlaşmazlıklarının yargı dışında alternatif anlaşmazlık çözüm yolları kullanılarak çözülmesi konusunda yoğun çabalar görülmektedir. Bu sebeple çalışmada ikinci olarak İngiltere ve sonrasında Avustralya'daki sistem açıklanmaya çalışılmaktadır. Kıta Avrupası hukuk sistemi içerisinde yer alan Hollanda'da da vergi anlaşmazlıklarının barışçıl yollarla

³¹⁶ Anglo Amerikan hukuk sistemi, geleneksel olarak olay çözümüne dayanmakta, mahkemeler daha önce verilmiş olan mahkeme kararlarına bağlı olmaktadır. Somut olay ele alınmaktadır. Kıta Avrupası hukuk sisteminde ise, ulusal kodifikasyonlarla soyut ve genel kurallar konulmakta, kurumlar soyut olarak ele alınmaktadır. Temel ayırım bu şekilde olmakla birlikte kıta Avrupası hukuk sisteminde de birçok konuda kanunî düzenleme bulunmadığı veya içerik olarak zayıf nitelik taşıdığı; Anglo Amerikan sistemde, özellikle de Amerika Birleşik Devletleri'nde münferit konularda kanunlar çıkarılmasının daha sık rastlanan bir durum haline geldiği konusunda bkz. **Oğuz**, s. 115-116.

çözümlemesine önem verilmekte ve bu yönde düzenlemeler yapılmaktadır. Almanya'da da maddî unsurlarda uzlaşma yapılmasına imkân tanınmaktadır.

B. Amerika Birleşik Devletleri

1. Genel Olarak

Amerika Birleşik Devletleri vergi sisteminde, vergi anlaşmazlıklarının çözümü konusunda idarî denetim ve yargı denetimi olmak üzere iki alternatif yol bulunmakla birlikte, anlaşmazlıkların çözümü için idarî aşamada oldukça geniş bir yelpazede alternatif çözüm yollarına yer verilmektedir³¹⁷. Amerika Birleşik Devletleri, vergi anlaşmazlıklarının sayısını azaltmak, mümkün olduğu kadar anlaşmazlığın ilk aşamalarında sorunu çözmek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak amaçlarıyla mükellefle anlaşma eğilimindedir³¹⁸. Amerikan İç Gelir İdaresi³¹⁹ (Internal Revenue Service-IRS), mükelleflerin sorunları anlamaları için yardımcı olmayı, mükelleflerle bir araya gelerek dürüstlük, adalet ve doğruluk içinde vergi hukuku kurallarını uygulamayı ve mümkün olduğu kadar ilk aşamada sorunu çözmeyi amaçlamaktadır³²⁰. Görüldüğü üzere, Gelir İdaresi'nin amacı aynı zamanda sorunları/anlaşmazlıkları da çözmektir³²¹. Bu sebeple, vergi sisteminde, Gelir İdaresi, vergi mükellefleri ile arasındaki anlaşmazlıkları yargı yoluna taşımadan çözmek için, eskiden beri birçok anlaşmazlık çözüm tekniği kullanmaktadır³²².

Alternatif anlaşmazlık/uyuşmazlık çözüm yollarına, vergi beyannamesi verilmeden önce başvurulabileceği gibi, vergi beyannamesi verildikten sonra inceleme sırasında veya sonrasında Gelir İdaresi ile mükellefin fikir ayrılığına düştüğü durumlarda da başvurulabilir³²³. Bu çözüm tekniklerinden bazıları, vergi

³¹⁷ <http://www.irs.gov/>, erişim tarihi: 27.08.2015. Ayrıca bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 201.

³¹⁸ **Beehler**, s. 116. Bkz. **Stevens**, s. 44; **Mathews**, s. 709. Ayrıca bkz. <https://www.irs.gov/compliance/appeals/appeals-an-independent-organization>, erişim tarihi: 13.12.2017.

³¹⁹ Bundan sonra Gelir İdaresi olarak anılacaktır.

³²⁰ **Mathews**, s. 709. Gelir İdaresi'nin bu anlamda konumu ve rolü, vergi kanunlarına genel olarak uyumlu davranan mükelleflere yardımcı olmak iken, kendi paylarına isabet eden vergi mükellefiyetine uygun davranmaya istekli olmayan azınlıktaki mükelleflerin de vergilerini ödemelerini garanti altına almaktır. Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 189.

³²¹ **Mathews**, s. 709.

³²² Bkz. **Beehler**, s. 116; **Mathews**, s. 709 vd.

³²³ **Fiore**, Alternative, s. 92; **Beehler**, s. 116.

beyannameyi verilmeden önce önleyici nitelikte olan anlaşmazlık çözüm yollarıdır ve bu süreçte denetlenmek mükellefin kabulüne bağlıdır³²⁴.

Çalışma bakımından üzerinde durulacak olan anlaşmazlıkları çözmek için kullanılan diğer yollar ise, genel olarak vergi dairesi ile bir anlaşmazlık ortaya çıktıktan sonra, ancak sorun mahkemeye taşınmadan önce, anlaşmazlıkların çözümünde süreci kısaltma amacıyla kullanılan yollardır³²⁵. Bu başlık altında öncelikle anlaşmazlıkları idarî aşamada çözmek için kurulan İtiraz Birimi'nin (Appeals Office) yapısına değinilmekte; ardından Amerika Birleşik Devletleri'nde anlaşmazlıkları erken aşamada çözmek için kullanılan anlaşmazlık çözüm yolları üzerinde genel hatlarıyla durulmaktadır.

2. İtiraz Birimi

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki, anlaşmazlığın yargıya taşınmadan tarafsız ve âdil bir şekilde çözülebilmesi için 1927 yılında İtiraz Birimi-Appeals Office kurulmuştur³²⁶. İtiraz Birimi, yerel bir gelir idaresi biriminden bağımsız

³²⁴ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

³²⁵ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

³²⁶ http://www.irs.gov/, erişim tarihi: 27.08.2015. İtiraz süreci, anlaşmazlıkların yargı yoluna taşınmadan çözülmesine ciddi bir katkı sağlamıştır. Bu yolla sorunların yaklaşık % 85'inin dava açılmadan çözüldüğü belirtilmektedir. Bkz. **Beehler**, s. 116; **Mathews**, s. 723. Bu noktada çok küçük ve çok büyük vergi problemleri için İtiraz sisteminde sorunların olduğu da belirtilmektedir. Çünkü, anlaşmazlık tutarının belli bir seviyenin üstünde olmaması durumunda, mükellef temsil edilmek için para harcamayı seçmeyecek ve profesyonel olarak temsil edilmeyen mükellef avantajlı duruma düşecektir. Her ne kadar Gelir İdaresi itiraz müzakeresinde mükellefin temsil edilmesine gerek olmadığını düşünse de, uzman olan Gelir İdaresi çalışanı karşısında mükellef vergiye ilişkin konularda bilgisi bakımından dezavantajlı bir durumda kalacaktır. Ayrıca mükellef dava açma maliyeti karşısında haksız bir anlaşmayı kabul etme eğiliminde olabilir. Bu durumun ise, nispeten meblağı küçük olan anlaşmazlıklarda mükelleflerin mutlak adaletten mahrum olmasına sebep olduğu, hızlı ama adil olmayan sonuçlara yol açabileceği belirtilmektedir. Bunun karşısında arabuluculuğu geliştirmenin faydalı olacağı ifade edilmektedir. Özellikle arabuluculukta, bağımsız üçüncü kişi anlaşmazlığın esasına ilişkin her bir iddiayı değerlendireceğinden temsil edilmeyen mükellef dezavantajlı bir durumda kalmayacaktır. Büyük vergi uyuşmazlıkları için de İtiraz sisteminin en etkili çözüm olmadığı belirtilmektedir. Çünkü büyük meblağlarda, taraflar daha ateşli şekilde haklı olduklarını savunacaklardır. İtiraz sürecine giren her olay uzlaşma sürecinden geçmek zorundadır. Bu süreçte ise taraflar, olayın esasına ilişkin gerçekçi bir bakış açısı ortaya koyma konusunda başarısız ve isteksizdir. Bu sebeple, uzlaşma müzakeresinin bu olayları çıkmaza soktuğu belirtilmektedir. Bu noktada belirtilen, bazı olayların asla uzlaşma müzakeresi yoluyla çözülemeyeceğidir. Bu tür olaylara arabuluculuğun yardımcı olabileceği ifade edilmektedir. Çünkü üçüncü bir kişi yeni bir bakış açısıyla olayı ve her bir tarafın esasa ilişkin iddiasını değerlendirir. Her olay için önce uzlaşma müzakeresinin denenmesi gerekliliği büyük vergi mükellefleri için problemleri sonuçlara yol açabilecektir. İlk olarak İtiraz sisteminde bir yılı aşkın zaman harcayan mükellef idarî aşamada çözüm bulamayacağını düşünüp arabuluculuktan vazgeçmeye karar verir ya da mükellef önemli bir

çalışmaktadır³²⁷. İdarî itiraz hakkı (appeals right), yargıya gitmeden önce idarî işlemin tekrar idarenin bağımsız bir birimi tarafından gözden geçirilmesini isteme hakkını ifade etmektedir³²⁸. Amaç, vergiye gönüllü uyumu, kamu güvenini ve etkin hizmeti sağlamaktır. Her ne kadar bu birimin isminde “temyiz-itiraz” kelimesi geçse de amaç, anlaşmazlığı yargı aşamasına taşımadan, vergi mükellefinin İtiraz Birimi’ne başvurarak, anlaşmazlığı idarî yollardan çözmektir³²⁹. Bu çerçevede İtiraz Birimi’nin yetkileri sadece itirazları cevaplamakla sınırlı değildir. Aynı zamanda bu birim, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanarak (uzlaşma, müzakere, arabuluculuk gibi) vergi anlaşmazlığının, mümkün olduğu kadar kısa zamanda ve düşük maliyetle idarî aşamada çözümünü sağlamaya çalışmaktadır³³⁰. Bu süreç, daha az resmi ve daha az maliyetlidir. Delillerin değerlendirilmesi ve usûlî kurallar açısından esnek bir uygulama vardır. İdarî itiraz yolunu deneyen mükellefler, sonuçtan memnun kalmazlarsa, dava yolunu da kullanabilirler. İtiraz Birimi’nin, bir sorunu çözmeye çalışırken, objektif, tarafsız ve bağımsız olması da, mükellef açısından öyle hissedilmesi de çok önemlidir³³¹. Nitekim bu süreçte, mükellefe ve Gelir İdaresi’ne anlaşmazlığın yargıya taşınmadan önce idarî aşamada âdil bir şekilde çözümü için son bir şans sağlanmaktadır³³². Vergi mükellefinin, İtiraz Birimi’nin bağımsız ve tarafsız olmadığına ilişkin bir düşünceye sahip olması, birçok vergi anlaşmazlığının

zamanını sadece sonunda arabuluculukla anlaşmak için uzlaşma müzakerelerinde harcayabilir. İki durumda da para ve zaman kaybedilir. Büyük vergi uyuşmazlıkları için arabuluculuğun daha uygun olduğu ve çoğu olayın hemen arabuluculuğa yönlendirilmesi gerektiği, bu durumun her iki taraf için de kaynakların korunmasına yardımcı olacağı belirtilmektedir. Bu konuda bkz. **Mathews**, s. 724-727.

³²⁷ **Mathews**, s. 713. İtiraz Biriminin başkanı doğrudan Gelir İdaresi Başkanı’na bağlı olarak çalışmaktadır. Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 194.

³²⁸ **Erdem**, Çözüm, s. 205.

³²⁹ İtiraz sürecinde, vergi dairesinin taahhütleri; itiraz haklarını ve sürecini açıklamak, nazik ve profesyonel olarak mükellefin şikâyetlerini dinlemek, âdil ve tarafsız olmak ve duyarlı olmaktır. Mükellefin sorumlulukları ise; itiraz yoluna başvururken anlaşılmayan konuların listesini, niçin anlaşılmadığını ve durumun mükellefçe nasıl anlaşıldığını vergi dairesine iletme, süreç ve haklara ilişkin açıklamaları dinlemek, istenen ek bilgi ve belgeleri vermek ve mükellefin kendisiyle iletişime geçilecek olan zamanını vergi dairesine bildirmektir. Bkz. <http://www.irs.gov/>, erişim tarihi: 27.08.2015.

³³⁰ **Erdem**, Çözüm, s. 212.

³³¹ <http://www.irs.gov/>, erişim tarihi: 27.08.2015. Gelir İdaresi Başkanı’na da bu yönde bir sorumluluk verilerek, İtiraz Birimi’nin bağımsızlığına gölge düşürecek nitelikte yalnızca idare tarafının gösterdiği delillerin esas alınmasını veya yalnızca idarenin çıkarına işlem yapılmasını önleyen ve bağımsızlığı güvence altına alan bir plân hazırlayıp, bunu uygulamaya koyma görevi verildiği belirtilmiştir. Bu amaçla, her iki tarafın da katılımıyla ve ihtilaf konusu olayın esasına yönelik açıklamalarına dayalı olarak çözüme ulaşılması için çekişmeli bir yöntemin garanti edilmesi yükümlülüğü verilmiştir. Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 214-215.

³³² **Erdem**, Çözüm, s. 214.

yargı yoluna taşınmasına sebep olabilir. Bu durumun ise, iki taraf için de maliyetin yükselmesine ve zaman kaybına neden olacağı belirtilmektedir³³³. Ayrıca, mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümlenmesi, taraflar arasındaki iletişimin devam ettiği anlamına gelir ki, hasım olmadan iletişimin taraflar arasında devam etmesi hem mükellef hem de vergi dairesi açısından son derece önemli olduğu belirtilmektedir³³⁴.

İnceleme sonucunda önerilen işlemleri uygun bulmayan vergi mükellefine incelemeyi yürüten görevli tarafından itiraz (appeals) hakları açıklanmaktadır³³⁵. Gelir İdaresi bünyesinde yürütülen görüşmede, mükellef vergi incelemesini yapan görevlinin âmirinden derhal bir görüşme talep ederek, bu görüşme sırasında sorunu çözebilir. Ama eğer birim dışında yürütülmüşse veya görüşmeden bir sonuç elde edilemediyse, incelemeyi yürüten görevli, dosyayı işleme koymak için ilgili birime gönderir. Bu birim ise, mükellefe, itiraz haklarını 30 gün içinde kullanabileceğini açıklayan ve inceleme dosyasının örneğini ve bir anlaşma veya feragat formunu içeren bir bildirim yapar. Eğer mükellef, vergi incelemesi sonucunu kabul ederse ve feragat raporunu imzalayıp gönderirse herhangi bir anlaşmazlık çıkmayacak ve mükellef borcunu ödeyecektir. Bu aşamada mükellef, itiraz hakkını kullanmak için İtiraz Birimi'ne (Appeals Office) de başvurabilir³³⁶. Mükellefe yapılan bildirimde, mükellefin 30 gün içinde kullanabileceği itiraz hakları açıklanmaktadır. Bildirimi aldıktan sonra mükellefin değişiklikleri kabul ettiğini bildirmesi veya itiraz hakkını kullanması için 30 günlük süresi bulunmaktadır³³⁷. Değişiklikleri kabul etmesi durumunda, belgeyi imzalayarak göndermesi yeterli olup, ödemeyi daha sonra yapacaktır. Otuz günlük bildirimce cevap verilmemesi veya sonradan İtiraz Birimi ile bir anlaşmaya varılmaması durumunda Gelir İdaresi tarafından mükellefe ihbarname

³³³ <http://www.irs.gov/>, erişim tarihi: 27.08.2015.

³³⁴ **Wood/Adams**, s. 31.

³³⁵ Vergi incelemesi yapıldıktan sonraki sürece ilişkin olarak bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 202-203. Ayrıca bkz. **Mathews**, s. 712.

³³⁶ Mükellef, İtiraz birimine başvuruyu bir itiraz dilekçesiyle (submit a written request) gerçekleştirir. Küçük sorun kapsamına giren problemler (ek vergi ve ceza tutarının tamamının 25.000 dolar veya daha altında olması durumunda) için ise, daha kolay çözüm üretilmesini sağlayan basit sorun başvurusunda (small case request) bulunulabilir. Bkz. <http://www.irs.gov/> erişim tarihi: 27.08.2015; **Erdem**, Çözüm, s. 219 vd. Eğer, Gelir İdaresi tarafından gönderilen bildirimde itiraz hakkından bahsedilmiyorsa, denetim sırasında mükellef denetmene gerekli bilgileri vermediyse veya mükellefin tek endişesi borcunu nasıl ödeyeceği veya ödemeyi göze alamamasıysa bu durumlarda itiraz sürecine başvurulması mümkün değildir. İtiraz yoluna başvurabilecekler için bkz. <http://www.irs.gov/>, erişim tarihi: 27.08.2015.

³³⁷ **Erdem**, Çözüm, s. 202.

adı verilen bir bildirim yapılır ve mükellef 90 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir³³⁸.

3. Alternatif Anlaşmazlık Çözüm Yolları

a. Genel Olarak

1990 yılında Administrative Dispute Resolution Act'ın (İdari Anlaşmazlık Çözüm Kanunu) kabul edilmesiyle, merkezi idarî birimlerinin etkinliğinin artırılması, anlaşmazlıkların çözümünde ortaya çıkan zaman ve maliyet unsurlarının azaltılması ve alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanılması yükümlülüğü getirilmiş ve bu yükümlülük paralelinde deneme mahiyetinde arabuluculuk yolları uygulanmaya başlanmıştır³³⁹. Pilot uygulamaların Ekim 1996'da sona ermesiyle, dava açmak yerine, mükellefler arabuluculuk ve tahkim yoluyla anlaşmazlıkların çözülmesi yollarını seçebilmektedirler³⁴⁰. 1998 yılında, Internal Revenue Service Restructing and Reform Act (İç Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması ve Organizasyonu Kanunu) ile kapsam genişletilmiş ve uygulamalar resmîyet kazanmıştır. Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanılması bakımından mükellefler teşvik edilmektedir³⁴¹. Bu tarihte, Gelir İdaresi başkanına, bağımsız bir teşkilât oluşturulmasına ilişkin görev verilmiştir³⁴². İtiraz Birimi çalışanları ile Gelir İdaresi çalışanları arasında, tek taraflı iletişimin yasaklaması da dahil olmak üzere, İtiraz Birimi içerisinde bağımsız olarak çalışılmasının sağlanmasının garantilenmesi gerektiği belirtilmektedir³⁴³. Bu çerçevede İtiraz Birimi'nin görevi sadece itirazları

³³⁸ Bkz. **Mathew**, s. 712.

³³⁹ **Erdem**, Çözüm, s. 206.

³⁴⁰ **Fiore**, Mediation, s. 36. Arabuluculuğun vergi anlaşmazlıklarında yeni uygulanmaya başlandığı dönemde, vergi anlaşmazlıklarının çözümünde arabuluculuğun çok fayda sağlayacağı, İtiraza başvuruyu arttıracığı, tüm vergi anlaşmazlıkları için arabuluculuğun ileride genişletilmesi gerektiği ve arabuluculuğun vergi alanında uygulanmasının zamanı gelmiş bir fikir olduğu ortaya konulmuştur. Bkz. **Wood/Adams**, s. 32. Bu yolların kullanılması ve dava yoluna başvurmadan anlaşmazlıkların çözülmesinin mükellef ve vergi dairesinin yanında muhasebeciler için de yararlı olacağı konusunda bkz. **Stevens**, s. 46.

³⁴¹ **Beehler**, s. 127. İlk uygulanmaya başladığı dönemde sadece Gelir İdaresi ile iyi niyetli müzakere görüşmelerinde İtiraz sürecinin başarısız olması neticesinde ve sadece belli maddî konular için (değer biçme, makul tazminat veya transfer fiyatlandırması gibi) başvurulabilmekteydi. Bkz. **Wood/Adams**, s. 31; **Fiore**, Mediation, s. 36.

³⁴² **Erdem**, Çözüm, s. 212.

³⁴³ <http://www.irs.gov/> erişim tarihi: 27.08.2015.

cevaplamak olmayıp, taraflara alternatif çözüm araçları sunarak (uzlaşma, müzakere, arabuluculuk ve tahkim gibi), anlaşmazlığı bu aşamada çözmektir.

Mükellefler, vergi anlaşmazlığını idarî aşamada çözebilmek için önce mutad yollar olan, uzlaşma ve müzakere yolunu denemektedirler. Eğer mükellefler bu yolları kullanarak anlaşmazlığı çözemelerse, idarî aşamada anlaşmazlığı çözmek için arabuluculuğa veya tahkim yoluna başvurabilirler³⁴⁴. Bu kapsamda İtiraz Birimi, ulusal birim tarafından verilen özelge ve sirkülerlerin mükellef lehine olan hükümlerine aykırı davranamayacaktır³⁴⁵. Bu bölümde sırasıyla, uzlaşma önerisine, müzakereye, arabuluculuğa ve tahkime yer verilmektedir.

b. Uzlaşma Önerisi (Offer in Compromise)

Uzlaşma Önerisi, belirli durumlara ve şartlara bağlı olarak mükellefin, borçlu olduğu vergi borcunun tamamından daha azını ödeyerek, borcunun tamamından kurtulmak üzere Gelir İdaresi'ne yaptığı uzlaşma başvurusudur³⁴⁶. Uzlaşma önerisinde, mükellef borcunun ne kadarını ödeyebileceğine ilişkin vergi dairesine bir öneri sunmaktadır. Bu yola mükellef ve Gelir İdaresi'nin mevcut şartlar altında menfaatlerinin azami bir şekilde korunması amacıyla başvurulmaktadır³⁴⁷. Uzlaşma önerisi başvurusu için mükellefin ilgili formu doldurması, harç yatırması ve başvuruyu birlikte ilk taksidi de yatırması gerekmektedir birlikte, uzlaşma talebinin kabul edilmesi durumunda da mükellef uzlaşmaya ilişkin sorumluluklarını zamanında yerine getirmesi gerekmektedir³⁴⁸.

Ödemeye ilgili iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan biri toptan ödeme ve diğeri taksitle ödemedir³⁴⁹. Toptan ödemede, başvuru aşamasında toplam yapılacak olan ödemenin % 20'si ilk taksit olarak; uzlaşma önerisi kabul edildikten sonra ise, beş veya daha az taksitle kalan borç ödenecektir. Taksitle ödemede ise, mükellef, ilk

³⁴⁴ Stevens, s. 44; Mathews, s. 719; Beehler, s. 124.

³⁴⁵ Erdem, Çözüm, s. 217.

³⁴⁶ Uzlaşma Önerisi için bkz. <https://www.irs.gov/Individuals/Offer-in-Compromise-1>, erişim tarihi: 28.03.2016. Uzlaşma önerisi için ayrıca bkz. Erdem, Çözüm, s. 222; Serim, s. 104.

³⁴⁷ İflâs prosedüründe olan bir mükellef için uzlaşma programı uygun olmamakla birlikte, Gelir İdaresi'nin sitesinde uzlaşma önerisinin mükellef için uygun olup olmadığını test edecek bir kontrol listesi verilmektedir. Bkz. <https://www.irs.gov/Individuals/Offer-in-Compromise-1>, erişim tarihi: 06.04.2016.

³⁴⁸ <https://www.irs.gov/Individuals/Offer-in-Compromise-1>, erişim tarihi: 28.03.2016. Ayrıca bkz. Erdem, Çözüm, s. 222-223; Serim, s. 108.

³⁴⁹ <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>, erişim tarihi: 06.04.2016.

taksidi ödeyecek, Gelir İdaresi değerlendirmeyi yaparken de aylık ödemeler şeklinde (6 ile 24 taksit arasında) ödemeyi yapmaya devam edecektir. Mükellefin, borçlu olduğu tutar ya da borçluluğu hakkında şüphe bulunması; malî durumuna bakarak borç tutarını ödeyebilme kapasitesi konusunda şüphe bulunması; borcun tamamını ödemesi durumunda ekonomik zorluğa düşecek olması; Gelir İdaresi tarafından uzlaşma için yeterli olan mücbir sebebin olması durumlarında uzlaşma talebi kabul edilebilir³⁵⁰. Mükellefin talebinin reddedilmesi durumunda, mükellefin 30 gün içinde İtiraz Birimi'nden, teklifini yeniden değerlendirilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Uzlaşmanın talep edilmesiyle, tahsilât işlemlerine başlamak da ertelenecektir³⁵¹.

c. Müzakere (Negotiation)

Müzakere, idarî aşamada anlaşmazlıkları çözmek için İtiraz Birimi'nin sisteme arabuluculuk ve tahkim eklenene kadar kullandığı temel yol olmuştur³⁵². Müzakere sürecinde, mükellefin itiraz başvurusu üzerine, bir İtiraz Birimi çalışanı görevlendirilmektedir³⁵³. Diğer alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına başvurmak için bu yolun denenmesi zorunludur. Bu bakımdan da eleştirilmektedir³⁵⁴. İtiraz Birimi, anlaşmazlığın esasına ilişkin anlaşılacak bir rakama ulaşılması için davanın maliyeti ve dava esnasında geçecek süreyi de dikkate alarak, durumu değerlendirir ve tarafların üzerinde anlaşabileceği bir anlaşma yapabilmek için İtiraz müzakeresinin yapılacağı bir zamanı belirler³⁵⁵. Bu süreçte deliller değerlendirilir ve dava riski de dikkate alınarak İtiraz Birimi çalışanı, Gelir İdaresi için âdil bir çözüm belirlemeye çalışır³⁵⁶. Amaç, bu sürecin sonunda uzlaşmaya varmaktır. İtiraz müzakeresinde, mükellefin temsil edilebilme hakkı bulunmakla birlikte, Gelir İdaresi'ne göre bu süreçte temsil gerekli değildir³⁵⁷. Bu çözüm yolu, hızlı ve az maliyetli olmakla

³⁵⁰ **Erdem**, Çözüm, s. 222-223; **Serim**, s. 104-105.

³⁵¹ <https://www.irs.gov/Individuals/Offer-in-Compromise-1>, erişim tarihi: 28.03.2016

³⁵² **Erdem**, Çözüm, s. 223.

³⁵³ **Erdem**, Çözüm, s. 224.

³⁵⁴ İtiraz sürecinde arabuluculuğa başvuru için müzakerenin başarısız olmasının aranmasının önemli bir engel olduğu belirtilmiştir. Bkz. **Mathews**, s. 721; **Erdem**, Çözüm, s. 225.

³⁵⁵ **Mathews**, s. 713; **Erdem**, Çözüm, s. 224..

³⁵⁶ **Mathews**, s. 713.

³⁵⁷ **Mathews**, s. 714-715; **Erdem**, Çözüm, s. 224.

birlikte, tarafsız bir arabulucunun olmaması ve görüşme sürecinde ortak bir iletişim zemininin sağlanamamasına bağlı olarak başarısızlıkla sonuçlanabilmektedir³⁵⁸.

İtiraz Birimi çalışanının, Gelir İdaresi'nin menfaati çerçevesinde sorunu değerlendireceği düşüncesiyle, durumun tarafsız ve önyargısız olarak değerlendirilmeyeceği şüphesi ortaya çıkmaktadır³⁵⁹. Buna rağmen, müzakere ve sonunda uzlaşmaya varılması sistemi, büyük başarı göstererek, anlaşmazlıkların yaklaşık % 85-90'ının bu süreçte çözümlenmesi sonucunu doğurmuştur³⁶⁰. Nitekim bunun üzerine de bu süreçte kullanılacak anlaşmazlık çözüm yollarının geliştirilmesi amacıyla düzenlemeler yapılmıştır³⁶¹.

ç. Arabuluculuk (Mediation)

aa. Genel Olarak

Arabuluculuk, mükellefle Gelir İdaresi arasındaki itiraz sürecinde, müzakere sürecine, üçüncü bir tarafın eklenmesi olarak düşünülebilir³⁶². Önce pilot uygulama olarak denenmiş arabuluculuk, Gelir İdaresi'nin 2002-44 Bildirimi ile resmen kabul edilmiştir³⁶³. Arabuluculuk, anlaşmazlığın çözümünü hızlandırabilecek arabuluculuk programları sunmaktadır³⁶⁴. Bu süreçte alternatif anlaşmazlık çözüm yollarından yararlanılarak, anlaşmazlıklar çözülmeye çalışılmaktadır. İtiraz (Appeals) arabuluculuk programları bu amacı gerçekleştirmek için geliştirilmiştir. Arabuluculuğa, İtiraz başvurusu aşamasında başvurulabileceği gibi, anlaşmazlığın

³⁵⁸ **Erdem**, Çözüm, s. 224. Ayrıca, müzakereyi yürütecek olan Gelir İdaresi çalışanının vergi hukukundaki uzmanlığının da müzakere ortamı için eşitsizlik yaratan risk taşıyacağı belirtilmektedir. Bu riskin özellikle vekil bulundurmeyen mükellefler için veya borç tutarının vekil bulundurmaya değmeyecek ölçüde düşük olduğu durumlar açısından açık olduğu vurgulanmaktadır. Bu durumda, mükellefin, yargı sürecinde geçecek zaman ve maliyet etkilerini de dikkate alarak normalde olması gerekene göre daha yüksek bir meblağda anlaşmaya razı olabileceği belirtilmektedir. Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 225.

³⁵⁹ **Erdem**, Çözüm, s. 225.

³⁶⁰ **Mathews**, s. 715; **Erdem**, Çözüm, s. 224.

³⁶¹ **Mathews**, s. 715.

³⁶² **Mathews**, s. 717; **Erdem**, Çözüm, s. 226.

³⁶³ **Stevens**, s. 44; **Mathews**, s. 716.

³⁶⁴ **Fiore**, Alternative, s. 92. İtirazın etkililiğinin tekrar gözden geçirildiği, bu anlamda arabuluculuğa doğru bir hareket olduğu; bu durumun temel sistemde hem kalitenin yükselmesine hem de Gelir İdaresi'nde vergi anlaşmazlıklarının çözülme oranının artmasına yardım edebileceği konusunda bkz. **Mathews**, s.727.

vergi mahkemesine taşınması sırasında da başvurulabilir³⁶⁵. Vergi anlaşmazlıklarının çözümlenmesi için geliştirilen arabuluculuk metodu, resmî olmayan, gizli, esnek bir anlaşmazlık çözüm süreci sunmaktadır. Gelir İdaresi'nin arabuluculuk programlarının ortak özellikleri, gönüllülük esasına dayalı olması; vergi mahremiyetine uygun olması; emsal teşkil etmemesi ve ulaşılan sonuçların iki taraf açısından da kabul edilerek bir anlaşmaya bağlanmadığı sürece bağlayıcı olmamasıdır³⁶⁶. Ayrıca arabuluculuğun, vergiye uyumu kolaylaştıracağı, vergi veren bir halkın oluşmasına katkıda bulunacağı ve Gelir İdaresi hakkında önyargısız bir şekilde tekrar düşünülmesini sağlayacağı belirtilmektedir³⁶⁷. Arabuluculuk sürecinde arabulucuya, dikkate alınacak sorunlarla ilgili olan tüm bilgiler ve vergi mükellefinin beyannameleri verilmekle birlikte bu süreçte tamamen gizlilik söz konusudur³⁶⁸. Nitekim arabuluculuğun başarısı, açık iletişimin varlığına ve katılımcıların arasındaki güvene bağlı olduğundan, bunu sağlanması da ancak gizliliğin garanti altına alınmasıyla başarılabilir³⁶⁹. Kişi sonraki yasal işlemlerde bu bilginin kendisine karşı kullanılmayacağı konusunda emin olduğu zaman, kendini daha açık ifade eder³⁷⁰. Nitekim, arabulucu, daha sonra mahkeme karşısında, arabuluculuk oturumlarıyla veya süreçteki gizli bilgilerle ilgili gönüllü olarak tanıklık edemez³⁷¹.

Arabuluculuk programının uygulanmasıyla ilgili en kritik konulardan biri arabulucunun seçimidir³⁷². Arabulucuyu iki taraf da mutlaka kabul etmelidir. Bazı olaylarda ve karışık sorunlarda yardımcı arabulucu kullanmak da mümkün olabilir. İtiraz Birimi bünyesinde çalışan bir kişi arabulucu olarak seçilebilecek ve bu durumda vergi mükellefi bir ödeme yapmayacakken, dışarıdan bir arabulucunun seçilmesinin istenmesi durumunda, arabulucunun ücreti vergi mükellefi ve Gelir

³⁶⁵ **Beehler**, s. 124-125. Şubat 2000'e kadar, 29 olayda arabuluculuk istendiği, bunlardan dokuzunun kriterlere uygun olmadığı için reddedildiği; 10'unun tamamlanmış ve 10'unun ise, halâ devam ediyor olduğu; tamamlanan olaylarda ise %70 başarı elde edildiği vurgulanmıştır. Bkz. **Beehler**, s. 124; **Mathews**, s. 716. Arabuluculuğun, yargılama aşamasında daha başarısız olduğu ama bu süreçte de arabuluculuğun geliştirilmesi için çaba harcandığı konusunda bkz. **Mathews**, s. 717.

³⁶⁶ **Wood/Adams**, s. 32; **Stevens**, s. 44; **Mathews**, s. 718-719; **Erdem**, Çözüm, s. 226.

³⁶⁷ **Mathews**, s.728.

³⁶⁸ **Fiore**, Mediation, s. 36. Ayrıca bkz. **Beehler**, s. 126; **Stevens**, s. 45; **Mathews**, s.729. İtiraz sürecinde tamamen gizlilik uygulanırken, federal mahkemedeki arabuluculuk sürecindeki gizlilik yumuşatılmıştır. Bkz. **Mathews**, s. 729.

³⁶⁹ **Mathews**, s. 718 ve 729.

³⁷⁰ **Mathews**, s. 718.

³⁷¹ **Fiore**, Mediation, s. 36.

³⁷² **Fiore**, Mediation, s. 36; **Beehler**, s. 126; **Mathews**, s.729; **Erdem**, Çözüm, s. 227.

İdaresi tarafından paylaşılacaktır³⁷³. Mutlaka arabulucunun, arabuluculuk deneyimine veya eğitimine ve iyi bir vergi hukuku ve uygulama bilgisine sahip olması gerekmektedir. Bu noktada arabuluculukta kurum içi personelin kullanılmasının avantajlarının olduğu belirtilmiş olmasına rağmen³⁷⁴, arabulucunun tarafsız olmaması ve mükellefte tarafsız olmadığına ilişkin bir algı yaratmasının arabuluculuğun tüm etkinliğini sınırlayacağı da vurgulanmaktadır. İtiraz Birimi bünyesinde çalışan, arabuluculuk teknikleri konusunda eğitilmiş arabulucular, taraflar arasında bağımsız üçüncü kişi olarak görüşmeyi kolaylaştırmaktadırlar. Arabulucu, kural olarak taraflara tavsiyede bulunmaktan kaçınmakta, tamamen iletişime odaklanmaktadır³⁷⁵. Arabulucunun makul olması, soruna objektif yaklaşması ve en önemlisi tarafsız görünmesi, bu sürecin başarıya ulaşması için son derece önemlidir³⁷⁶. Eğer bir tarafta, arabulucunun diğer tarafın yanında olduğu konusunda bir izlenim uyanırsa, taraflar bilgileri paylaşma konusunda daha az istekli olmaktadır³⁷⁷. Bir kere seçilen bir arabulucunun, mükellefi veya diğer tarafı karara bağlanmamış başka bir olayda temsil etme yetkisi bulunmamaktadır³⁷⁸.

Bu başlık altında arabuluculuk programlarına yer verilmektedir. Bu kapsamda sırayla, itiraz ve müzakere sonrası, büyük ölçekli ve uluslararası işletmeler, küçük ölçekli ve kendi istihdamına dayalı işletmeler ve vergiden muaf kurumlar ve kamu kurumları için arabuluculuk programlarının nasıl uygulandığına genel hatlarıyla yer verilmektedir.

bb. İtiraz ve Müzakere Sonrası Arabuluculuk (Post Appeals Mediation)

Gelir İdaresi tarafından uygulamaya konulan en eski arabuluculuk yöntemlerinden biri olan, klasik İtiraz sürecinin tüketilmesinden sonra başvurulabilecek olan İtiraz sonrası arabuluculuk tüm mükelleflerin başvurabileceği

³⁷³ **Fiore**, Mediation, s. 36; **Beehler**, s. 126; **Wood/Adams**, s. 31; **Stevens**, s. 45; **Mathews** s.730.

³⁷⁴ Bu avantajlar arasında, kurum içi arabulucunun muhtemelen vergi konularıyla ilgili uzmanlığa sahip olduğu ve mükellefin iddialarını tamamen anlayabileceği; birçok özel arabulucudan daha fazla vergi anlaşmazlıklarında pratik deneyimi olabileceği; Gelir İdaresi'nin bir parçası olması sebebi ile olayın sonunda anlaşmanın sağlanmasında kurumsal bir teşvikin olmasının muhtemel olacağı sayılmıştır. Bkz. **Mathews**, s.731.

³⁷⁵ **Wood/Adams**, s. 32; **Stevens**, s. 44; **Erdem**, Çözüm, s. 227.

³⁷⁶ **Wood/Adams**, s. 31; **Beehler**, s. 126; **Mathews**, s. 718 ve 730; **Erdem**, Çözüm, s. 227.

³⁷⁷ **Mathews**, s. 718.

³⁷⁸ **Fiore**, Mediation, s. 36.

genel bir arabuluculuk yöntemidir³⁷⁹. Bu yöntemin değerlendirilebilmesi için İtiraz sürecinin tüketilmesi (yani İtiraza başvurup mesela müzakere görüşmeleri yapılması) ve bu süreçte sorunun çözülmemiş olması gerekmektedir.

İtiraz sonrası arabuluculuk uygulaması, hukukî ihtilafları ve tartışmalı maddî olayları kapsamaktadır³⁸⁰. Tahsilât sürecine ilişkin ihtilaflar, dava açılmış uyuşmazlıklar, dayanaktan yoksun itirazlar, değişkenlik ve belirsizlik gösteren muğlak konular ve önceki aşama olarak müzakere sürecinde iyi niyet sergilemeyen mükelleflerin anlaşmazlıkları için arabuluculuk yöntemi kullanılmamaktadır³⁸¹.

Arbuluculuk süreci, mükellefin İtiraz Birimi veya Anlaşma Birimi'nden (Settlement Office) yazılı olarak arabuluculuğu istemesiyle başlar³⁸². İstek kabul edildiğinde, mükellef ve Gelir İdaresi arabuluculuk görüşmelerine başlarlar. İlgili birimin yöneticisi mükellefin başvurusunu reddederse, bu karar mükellefe ve görüşmeyi yapana bildirilir ve bu karar kesindir. Ancak talebin reddedilmesi durumunda, taraflar reddedilme nedenlerini tartışmak için bir görüşme talep edebilirler³⁸³. Bu görüşmelere katılanların, taraflar için karar verme pozisyonunda olan kişiler olması gerekmektedir³⁸⁴. Arabuluculuk talebi kabul edildikten sonra, taraflar, arabuluculuk sürecinde yol haritasını gösterecek, kısa bir anlaşma yaparlar³⁸⁵. Arabuluculuk süreci anlaşmada belirtilen usûl ve esaslara göre yürütülmektedir. Arabuluculuğun gönüllü olması sebebiyle, istenilen aşamada, arabulucuyu ve diğer tarafı yazılı şekilde bilgilendirerek, arabuluculuk görüşmelerinden çekilmek mümkündür³⁸⁶.

Arbuluculuk sürecinde, taraflar, görüşmelerin en az iki hafta öncesinde anlaşmazlık konusuna ilişkin ihtilaf özetlerini hazırlayarak arabulucuya

³⁷⁹ **Erdem**, Çözüm, s. 228.

³⁸⁰ Bu yöntem, Revenue Procedure 2002-44 ile yürürlüğe konulmuş, 2009 yılında da kapsamı genişletilmiştir. Arabuluculuğa başvuru hakkında, 2009 yılından önce 1 milyon dolarlık bir alt sınır bulunmaktaydı. Ayrıca hukukî sorunlar için arabuluculuk yöntemine başvurulamamaktaydı. 2009 yılında değişiklikle bu sınırlar kaldırılmıştır.

³⁸¹ Bkz. **Beehler**, s. 124; **Stevens**, s. 45; **Mathews**, s. 720; **Erdem**, Çözüm, s. 229.

³⁸² **Wood/Adams**, s. 31; **Beehler**, s. 124; **Erdem**, Çözüm, s. 230. Sürece ilişkin bkz. <https://www.irs.gov/compliance/appeals/post-appeals-mediation>, erişim tarihi: 13.12.2017.

³⁸³ **Wood/Adams**, s. 31; **Erdem**, Çözüm, s. 230.

³⁸⁴ **Wood/Adams**, s. 32; **Beehler**, s. 124.

³⁸⁵ **Wood/Adams**, s. 31. Arabuluculuk sözleşmesinde, arabuluculuk kapsamında görüşülecek konu ve sorunlar belirtilir, tarafların tanıkları, temsilcileri, gözlemcileri ile savunma hizmetini gerçekleştirecek kişiler listelenir ve arabuluculuğun gerçekleştirileceği yer ve zaman belirtilir. Tarafların arabulucu ile tek yanlı ve taraflı ilişki ve iletişimlerinin yasaklanmasına ilişkin hükme yer verilir. Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 230-231.

³⁸⁶ **Wood/Adams**, s. 32; **Beehler**, s. 124; **Erdem**, Çözüm, s. 226.

gönderirler³⁸⁷. Arabuluculuk süreci sonunda, anlaşmazlık konularının çözümü kavuşturulması durumunda, taraflar, buna ilişkin formları doldururlar ve anlaşmayı düzenlerler. Çözüm bulunamaması durumunda ise, gerekli cezalandırma ve tarhiyat işlemi gerçekleştirilir³⁸⁸.

Bu yöntemle, başvuru kabul edildikten sonra 60 ile 90 gün arasında sorunu çözmek amaçlanmaktadır. Özel olarak arabuluculuk tekniklerinde eğitilmiş olan İtiraz Birimi çalışanı olarak arabulucu bağımsızdır³⁸⁹. Arabulucunun kim olacağını, İtiraz Birimi yöneticisi ve mükellef listeden birlikte seçeceklerdir. Farklı bir coğrafi bölgeden seçilmesi zorunlu tutulmuştur. Eğer mükellefin, dışarıdan bir kişiyi de arabulucu olarak görevlendirme talebi varsa, bu talebini İtiraz Birimi yöneticisine bildirir, maliyetini mükellefin karşılaması ve İtiraz Biriminin bunu kabul etmesi şartlarıyla, yardımcı arabulucu olarak, arabuluculuğuyla birlikte arabuluculuk sürecini yürütür³⁹⁰. Süreçte kontrol vergi mükellefindedir. Bu yöntemin yararları, hızlı arabuluculuk usulünde olduğu gibi, hız, maliyet, esneklik, kontrol ve azaltılmış riskdir. İtirazdan sonra arabuluculuğa başvurmak için mükellefin, önce İtiraz Birimi veya Anlaşma Birimi ile tüm sorunların/anlaşmazlıkların çözmeyi denemesi gerekmektedir³⁹¹. Tutarı 50.000 doları aşan ihtilafların kesinlik kazanabilmesi için Gelir İdaresi'nin ilgili birimi tarafından onaylanması gerekmektedir³⁹².

cc. Büyük Ölçekli ve Uluslararası İşletmeler İçin Arabuluculuk Programları

Büyük ve uluslararası işletmelerle Gelir İdaresi arasındaki anlaşmazlığı çözebilecek, itiraz sonrası arabuluculuk programına ek olarak, üç alternatif bulunmaktadır³⁹³. İlki, vergi beyannamesi verilmeden önce başvurulabilecek, Uyum

³⁸⁷ Erdem, Çözüm, s. 231.

³⁸⁸ Erdem, Çözüm, s. 232. Ayrıca bu aşamada uzlaşma yöntemi kullanılarak (offer in compromise) vergi yükümlülüğünün yeniden tespit edilebileceği belirtilmektedir. Bkz. Erdem, Çözüm, s. 232.

³⁸⁹ Hükümet dışı/tarafsız yürütülen yıllık müşteri memnuniyeti anketinde, en yüksek puan, mükelleflerce İtiraz Birimi arabulucusunun bağımsızlığı ve tarafsızlığına verilmiştir. Bkz. <http://www.irs.gov/> erişim tarihi: 27.08.2015. Bu süreçte, daha önceden belirtildiği üzere, İtiraz Birimi çalışanı arabulucuların bağımsız ve tarafsız olması ve görünmesi çok önemlidir.

³⁹⁰ Erdem, Çözüm, s. 231.

³⁹¹ Bkz. <https://www.irs.gov/compliance/appeals/post-appeals-mediation>, erişim tarihi: 13.12.2017.

³⁹² Erdem, Çözüm, s. 232.

³⁹³ <http://www.irs.gov/> erişim tarihi: 27.08.2015.

Güvence Süreci (Compliance Assurance Process-CAP)dir³⁹⁴. 2005 yılında mümkün olduğu kadar hızlı ve etkili bir biçimde kalıcı hale getirilmesi amaçlanarak pilot bir uygulama olarak Gelir İdaresi tarafından duyurulan bu program büyük ölçekli işletmeler için başlatılmış, 31 Mart 2011’de kalıcı hale getirilmiştir³⁹⁵. Bu programa katılan mükelleflerin, Gelir İdaresi ile işbirliği içinde çalışarak, vergi beyannamesi verilmeden önce, her yıl oluşacak potansiyel vergi sorunlarını tanımlamaları ve çözmeleri amaçlanmaktadır. Vergi beyannamesi verilmeden önce, mükellef ile vergi idaresi anlaşılırsa, beyanname verildikten sonra denetleme geçirecek olsalar bile, bu denetleme daha dar bir denetleme olacaktır. Böylece mükellef açısından da ne kadar vergi borcu olacak o yıl için bir bilinirlik sağlanmış olmaktadır. Gelir İdaresi bu programı genişleteceğini de duyurmuştur. Bu genişletme sonucunda iki yeni program oluşturulmuştur. Bunlar, Uyum Güvence Süreci’ne girişi sağlamak için gerekli yol haritasını ilgili mükelleflere sağlayan bir program olan yeni bir ön-uyum programı (pre-CAP) ve Uyum Güvence Süreci içinde yer alan mükelleflere yönelik daha az karmaşık problemler için yeni bir programdır. Bu programın amacı, sorunun tanımında ve çözümünde uyumu sağlamak, mükellef ve Gelir İdaresi arasında işbirliğini ve şeffaflığı arttırmak ve vergi idaresinin yükünü azaltmaktır. Bu çerçevede program, Ön-Uyum Güvence Süreci, Uyum Güvence Süreci ve Uyumu Sürdürme olmak üzere üç aşamayı içermektedir³⁹⁶.

Büyük ve uluslararası işletmeler için önerilen ikinci program Hızlı Anlaşma Usulü (Fast Track Settlement-FTS)’dür³⁹⁷. Hızlı Anlaşma Usulü, daha inceleme aşamasında anlaşmazlığı çözme ihtimalini sunmaktadır. Amaç, denetlemenin ilk aşamalarında ve bu aşamada başvuru kabul edildikten sonra 120 gün içerisinde sorunları çözmektir. İtiraz süreci öncesinde, inceleme aşamasında vergi anlaşmazlıklarının hızlı ve kolay bir şekilde çözümlenmesine yönelik tasarlanmıştır, bu sebeple başvuru ve müzakere süreci beklenmemektedir. Bu süreçte, mükellef, sorun üzerindeki kontrolünü sürdürmeye devam etmektedir. Süreçte, Gelir İdaresi’nin eğitilmiş arabulucuları görev almakla birlikte, arabulucu, Gelir İdaresi ile

³⁹⁴ <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>, erişim tarihi: 18.03.2016.

³⁹⁵ Programa yönelik bkz. https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-051-008.html, erişim tarihi: 18.03.2016.

³⁹⁶ https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-051-008.html, erişim tarihi: 18.03.2016.

³⁹⁷ Hızlı Anlaşma Usulüne ilişkin bkz. <https://www.irs.gov/Individuals/Fast-Track-Settlement-Large-Business-International>, erişim tarihi: 21.03.2016; **Erdem**, Çözüm, s. 232 vd.

mükellefe bir anlaşmaya ulaşması konusunda yardımcı olmaktadır. Anlaşma tartışmalarını kolaylaştırmak için kullanılan arabuluculuk tekniklerine ek olarak, bu süreçte arabulucu (İtiraz Birimi bünyesinde çalışan bir arabulucudur) eğer anlaşmazlığı çözmek için gerekliyse, diğerlerinden farklı olarak, anlaşma önerileri sunabilir veya İtiraz Birimi'nin anlaşma otoritesini kullanabilir. Arabulucunun önerisini, Gelir İdaresi de mükellef de reddedebilir. Hızlı Anlaşma Usulü ile bir çözüme ulaşılmadığı zaman, vergi mükellefi diğer İtiraz yollarını kullanabilir. Taraflar bu yöntemle eğer anlaşma sağlarsa, anlaşma taraflarca imzalanır ve tutanağa kaydedilir, sonuç kesindir ve sonradan değiştirilemez. Eğer anlaşma sağlayamazlarsa mükellef, klasik idarî İtiraz sürecine veya yargı yoluna başvurabilir. Bu usûlle bir çözüme ulaşılması durumunda, hızlı bir şekilde çözüm elde edilmiş olmaktadır. Maliyeti düşüktür, esnek bir yoldur ve çözüm üzerinde mükellefinin kontrol gücü vardır. Yargı yoluna başvurulmasının öngörüldüğü konular, hakkında yargı yoluna başvuru sorunlar, mükellefin yetkili uzman yardımı için talepte bulunduğu konular, İtiraz sürecine de eş zamanlı olarak başvuru konular ve benzeri konularda bu yola başvurmak mümkün değildir³⁹⁸. Bu sürece ilişkin usûller, Gelir İdaresi tarafından 2003/40 sayılı düzenlemede ortaya konulmuştur.

Büyük ve uluslararası şirketler için üçüncü yol Erken İtiraz (Early Referral to Appeals)dır³⁹⁹. İtiraz ve Büyük Uluslararası Şirketler biriminin eş zamanlı çalışmasıyla daha hızlı şekilde sorunları çözmek amaçlanmaktadır. İnceleme aşamasında (30 gün mektubu gönderilmeden önce) anlaşmaya varılmamış konular için istenir. Mükellef, denetimde anlaşılmayan bir veya birden fazla konu için bu yolu deneyebilecekken, inceleme elemanı da bu yola başvurabilir. Eğer anlaşmaya varılırsa, kapanış anlaşması yapılacaktır. Anlaşmaya varılmazsa, mükellef arabuluculuğu isteyebilecektir⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Sürece ilişkin bkz. <https://www.irs.gov/Individuals/Fast-Track-Settlement-Large-Business-International>, erişim tarihi: 21.03.2016.

³⁹⁹ <https://www.irs.gov/Businesses/Early-Referral-to-Appeals>, erişim tarihi: 21.03.2016.

⁴⁰⁰ <https://www.irs.gov/Businesses/Early-Referral-to-Appeals>, erişim tarihi: 21.03.2016.

çç. Küçük Ölçekli ve Kendi İstihdamına Dayalı İşletmeler İçin Arabuluculuk Programları

Bu işletmeler için sunulan anlaşmazlık çözüm yolları Hızlı Anlaşma Usulü (FTS), Hızlı Arabuluculuk (Fast Track Mediation-FTM) ve Erken İtirazdır (Early Referral to Appeals)⁴⁰¹. Hızlı anlaşma usulü, büyük ve uluslararası işletmeler için de uygulandığı gibi, inceleme aşamasında denenebilecek bir anlaşmazlık çözüm yoludur⁴⁰². Başvuru kabul edildikten sonra 60 gün içinde çözüme ulaşmak amaçlanmaktadır. Erken itiraz yolu da büyük ve uluslararası işletmelerde olduğu gibi işlemektedir. Tahsil aşamasında olan anlaşmazlıklar için bu yol değil, hızlı arabuluculuk yöntemi denenmelidir. Önemsiz konularda, küçük ölçekli ve kendi istihdamına dayalı işletmeler dışında kalan işletmelere ait sorunlarda, yargıya başvurulması gereken konularda ve benzeri konularda bu yola başvurmak mümkün değildir⁴⁰³.

Küçük ölçekli ve kendi istihdamına dayalı işletmeler için anlaşmazlığı çözebilecek diğer bir seçenek Hızlı Arabuluculuktur (Fast Track Mediation)⁴⁰⁴. Bu yöntemle, tahsilât aşamasının ilk aşamalarında anlaşmazlıkların çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Başvuru kabul edildikten sonra 40 gün içinde sonuca ulaşılması istenmektedir. Bu usûlde amaç idare ile işbirliği halinde çalışarak sorunu çözüp, bir anlaşmaya ulaşmaktır. Bu yolla sorunun çözülememesi durumunda, diğer İtiraz hakları korunmaktadır. Dava açma karşısında, hız, maliyet, azaltılmış risk, esneklik ve kontrol gibi yararları bulunmaktadır.

dd. Vergiden Muaf Kurumlar ve Kamu Kurumları İçin Arabuluculuk Programları

Vergiden muaf kurumlar ve kamu kurumları için inceleme aşamasında, başvurudan sonra 60 gün içinde sorunu çözmeyi amaçlayan Hızlı Anlaşma Usulü ve

⁴⁰¹ <http://www.irs.gov/>, erişim tarihi: 27.08.2015.

⁴⁰² Bkz. <https://www.irs.gov/Individuals/Fast-Track-Settlement-Small-Business-Self-Employed>, erişim tarihi: 27.08.2015

⁴⁰³ Bkz. Internal Revenue Bulletin, 2011-4, https://www.irs.gov/irb/2011-04_IRB, erişim tarihi: 13.12.2017.

⁴⁰⁴ Bkz. <https://www.irs.gov/Individuals/Fast-Track-Mediation>, erişim tarihi: 27.08.2015.

Erken İtiraz usulü yer almaktadır. 1 Aralık 2008'den itibaren, bu konuda özel olarak eğitim almış itiraz görevlisi süreci yürütecek ve gerektiğinde sorunların çözüm için anlaşma yetkisini kullanacaktır⁴⁰⁵.

d. Tahkim (Arbitration)

Arabuluculuk programları ve diğer yöntemler dışında, itiraz süreci sonrasında ve vergi yargılaması aşamasında vergi anlaşmazlıklarını çözmek için tahkim de kullanılmaktaydı. İddiaların isbatı ve delillerin taraflarca sunulması açısından yargı yoluna göre daha rahat bir prosedürdür⁴⁰⁶. İlk defa Ocak 2002'de yürürlüğe konulan bu yöntemin usûl ve esaslarına ilişkin 2006 yılında 2006-44 Revenue Procedure düzenlemesi yapılmıştır⁴⁰⁷. İtiraz süreci sonrasında ve vergi yargılaması sürecinde tahkim yöntemi kullanılabilir⁴⁰⁸.

Birkaç istisnai olay dışında hemen hemen hiç kullanılmayan tahkime, müzakere görüşmeleri başarısız olduktan ve arabuluculuk usulünün de kullanılmasından sonra sadece somut olaya dayalı ihtilafların çözülmesi için başvurulabilmekteydi⁴⁰⁹. Tahkime başvurma sözleşmesi yaparak iki tarafın da tahkime başvurma iradelerini açıklamaları ve bu yolun İtiraz Birimi'nce uygun görünmesi gerekmektedir. Hakem, Gelir İdaresi içinden bir kişi olabileceği gibi, Gelir İdaresi dışından bir kişi de olabilir. Taraflar anlaşarak listeden bir hakem seçmektedirler. Bu süreçte, mahremiyet ve gizlilik esas olmakla birlikte, hakemin verdiği karar bağlayıcıdır. Yargı yoluna göre tahkimle sorunların çözülmesi önemli avantajlar sunmaktadır. Öncelikle tahkimle sorunların çözülmesi özellikle vekille temsil edilmeyen vergi mükellefleri için (küçük iddialarda) daha olumlu bir atmosfer yaratır⁴¹⁰. Bu yol yargılamaya göre taraflara katılım ve kontrol imkânı sağlamaktadır. Yargılama sürecinde de, tarafların istemesi üzerine, davaya bakan hakîm, hakem

⁴⁰⁵ <https://www.irs.gov/Individuals/Fast-Track-Settlement-Tax-Exempt-Government-Entities>; erişim tarihi: 22.03.2016.

⁴⁰⁶ **Mathews**, s. 722 ve 732.

⁴⁰⁷ Sürece ilişkin bkz. Internal Revenue Bulletin: 2006-44, https://www.irs.gov/irb/2006-44_IRB, erişim tarihi: 13.12.2017.

⁴⁰⁸ **Behler**, s. 126; **Mathews**, s. 721; **Erdem**, Çözüm, s. 237.

⁴⁰⁹ **Stevens**, s. 45; **Mathews**, s. 721; **Erdem**, Çözüm, s. 237. Gelir İdaresi'nin hakem yoluyla anlaşmazlıkların çözüm yolundan ziyade arabuluculuk programlarına odaklanması gerektiği ve vergi mahkemesinin de önüne gelen olaylar da öncelikle arabuluculuğu göz önünde bulundurulması gerektiği konusunda bkz. **Mathews**, s.733.

⁴¹⁰ **Mathews**, s. 731.

sıfatıyla karar vermek üzere dosyayı diğer bir hakîme veya mahkeme dışındaki bir hakîme gönderebilmektedir⁴¹¹. Başvuru gönüllü olmakla birlikte, sonuç bağlayıcıdır ve sonucun mahkemeye bildirilmesi şarttır⁴¹². Tahkimle anlaşmazlığın çözümlenmesinin potansiyel dezavantajı, hakemin örnek olayla bağlı olmamasıdır. Bu sebeple eğer mükellef lehine örnek bir olayın bulunması durumunda, dava yolu daha iyi bir yol olabilir⁴¹³.

2015-38 Revenue Procedure düzenlemesiyle, tahkimin uygulanabilir olduğu 14 yıl boyunca (pilot olarak uygulanma süresi dahil) sadece iki olayda tahkim kullanılarak çözüme kavuşturulduğu dikkate alınarak, Gelir İdaresi tarafından tahkim programı 8 Eylül 2015 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır⁴¹⁴.

C. İngiltere

1. Genel Olarak

İngiltere’de de vergi anlaşmazlıkları, ilk önce idarî yollar denenerek, çözüm bulunamaması durumunda ise, dava açarak çözülmeye çalışılmaktadır⁴¹⁵. İngiltere Vergi İdaresi (Her Majesty’s Revenue and Customs- HMRC –Majestelerinin Gelir ve Gümrük İdaresi) vergi beyannamelerindeki meblağdan fazla ödenmesini önerir veya bir veya birden fazla yıl için vergi beyannamelerinde inceleme yapar ve sonuçta taraflar anlaşamazlarsa mükellef dava açabilir⁴¹⁶.

Vergi anlaşmazlıklarının çözümündeki sürecin nisbeten karışık olması, bir anlaşmazlığı çözmede önemli gecikmelerin görülmesi ve derdest dava sayısının artması vergi idaresini son zamanlarda yeni çözüm yolları aramaya itmiştir⁴¹⁷. Vergi hukuku alanında alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanılmasının zamanla daha önemli hale gelmesiyle İngiltere’de de vergi sistemi bu doğrultuda değiştirilmeye çalışılmaktadır. Bu anlamda vergi idaresi gelişime ve değişime

⁴¹¹ Mathews, s. 721 ve 732; Erdem, Çözüm, s. 239.

⁴¹² Beehler, s. 126; Mathews, s. 721; Erdem, Çözüm, s. 239.

⁴¹³ Beehler, s. 127.

⁴¹⁴ https://www.irs.gov/irb/2015-38_IRB/ar06.html, erişim tarihi: 22.03.2016.

⁴¹⁵ Govind/Varanasi, s. 317.

⁴¹⁶ Govind/Varanasi, s. 317.

⁴¹⁷ Govind/Varanasi, s. 317. Ayrıca bkz. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, erişim tarihi: 23.03.2016; Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015.

yönelik bir çaba sarf etmektedir⁴¹⁸. İngiltere Vergi İdaresi, vergi anlaşmazlıklarında çatışmacı tavrından ve usûlî formalitelerden kaçınarak alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanmayı artırmayı istemektedir. Vergi dairesiyle mükellef iletişimde kalarak ve vergi dairesi mükellef ile işbirliği içinde çalışarak zıtlasmadan vergi anlaşmazlıklarını çözmeyi amaçlamaktadır⁴¹⁹. Buradan hareketle vergi idaresi ile mükellef bir vergi anlaşmazlığını çözmek için dava dışında arabuluculuk, tahkim gibi yolları kullanmaya yönelmekte, vergi danışmanları da zaman ve maliyet nedeniyle dava açmak dışında diğer seçeneklere yönelmeye çalışmaktadırlar⁴²⁰. Bu anlamda anlaşmazlıklar için İngiltere Vergi İdaresi'nin yaklaşımı mükelleflere aynı ve tarafsız muameledir. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki iletişimi kolaylaştırmak alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının arkasındaki düşüncedir. İngiltere Vergi İdaresi'nin benimsediği katı ve çatışmacı yaklaşımın sonucu olarak davaların artmasına sebep olduğu ve bu durumun yanlış olduğu belirtilerek, geçmişten gelen bir anlayışın sonucu olarak “adaletin kestiği parmak acımaz” yaklaşımıyla insanları dava açmaya yönlendirilmesinden de uzaklaşılması gerektiği vurgulanmaktadır⁴²¹. Bu çerçevede normal dava sürecinin ölçsüz, maliyetli ve gecikmelere sebep olması dolayısıyla, bu yola gitmeden önce uzlaşılabilir bir tutarda anlaşmanın sağlanmasının, uzun bir dava sürecinin sonunda büyük kayıplarla elde edilen zaferden daha iyi bir sonuç olabileceği belirtilmektedir⁴²².

⁴¹⁸ Bkz. **Govind/Varanasi**, s. 313; **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; **Self**, s. 34. www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

⁴¹⁹ **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; **Nians/Popplewell**, s. 47; **Govind/Varanasi**, s. 313; **Self**, s. 35. İşbirliğiyle Anlaşmazlıkların Çözümü (Collabrative Dispute Resolution-CDR), Vergi İdaresi'nin dünya görüşünün bir parçası haline gelmiştir. Şirketlere ait anlaşmazlıklarla ilgili küresel anlaşma programlarının gelişimi büyük gruplar için Yüksek Riskli Şirketler Programıyla (HRCP-High Risk Corporates Programme) başlamış ve biraz daha küçük şirketleri de içerecek şekilde Karışık Riskleri Yönetme Programı (MCRP- Managing Complex Risks Programme) ile genişletilmiştir. Amaçlanan, anlaşmazlıkları nisbeten daha kısa bir sürede (altı ile dokuz ay arasında) karar noktasına getirmektir (anlaşma mı yapılacak yoksa dava yoluna mı gidileceğine ilişkin). Yüksek Riskli Şirketler Programının önemli bir gelir tahsilâtı sağladığı ve uzun soluklu ve zor anlaşmazlıkları önemli bir şekilde çözdüğü belirtilmektedir. Bu programın başarısının, bir sonuca ulaşmaya odaklanılmasından kaynaklandığı vurgulanmaktadır. Bkz. **Self**, s. 35.

⁴²⁰ **Govind/Varanasi**, s. 317. Ayrıca bkz. **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015. Bu konu hakkında yapılan bir röportajda açıklanan görüş için bkz. www.internationaltaxreview, erişim tarihi: 06.10.2016.

⁴²¹ **Nians/Popplewell**, s. 47-48. Dava yoluna en son çare olarak başvurulmasının önemi ortaya konularak, ancak, davanın iyi bir sonuca neden olabileceğine inanıldığı yerde tabîki dava yoluyla hızlı ve etkili şekilde anlaşmazlığı çözmek için girişimde bulunulacağı belirtilmektedir. Bkz. **Govind/Varanasi**, s. 318.

⁴²² **Govind/Varanasi**, s. 318.

2007 yılında İngiltere Vergi İdaresi tarafından yayımlanan Dava ve Anlaşma Stratejisi (Litigation and Settlement Strategy-LSS)'nde dava yolu olmadan anlaşmazlıkların hangi parametrelerle çözümleneceğine, mükellefle zıtlaşmadan daha etkili çözümler bulma yolları ve davanın hangi durumda kaçınılmaz olduğuna ilişkin durumlar düzenlenmektedir⁴²³.

Bu başlık altında vergi anlaşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözülebilmesine ilişkin sürece yer verilmektedir.

2. Arabuluculuk

a. Genel Olarak

İngiltere'de, vergi anlaşmazlıklarında alternatif çözüm yollarının kullanımı açısından, tahkimden ziyade, arabuluculuğa odaklanılmıştır⁴²⁴. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki anlaşmazlıkların, mahkeme dışında etkili ve düşük maliyetli olarak çözümlenmesine ilişkin yollardan biri olan arabuluculuk, 2009 yılına kadar İngiltere'de vergi anlaşmazlıklarının çözülmesi için kullanılmamıştır⁴²⁵. 2009 yılının Temmuz ayında vergi anlaşmazlıklarından nasıl kaçınılabileceği, anlaşmazlıkların nasıl yönetileceği ve üstesinden nasıl gelineceğine ilişkin İngiltere Vergi İdaresi tarafından bir rapor yayımlanmıştır⁴²⁶. Raporda, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkileri geliştirmeye ve alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımının yaygınlaşması için vergi idaresinin bakış açısını değiştirmeye yönelik bir dizi öneriler yer almaktadır⁴²⁷. Bu raporla da desteklendiği üzere İngiltere Vergi İdaresi, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını geliştirmek ve Dava ve Anlaşma Stratejisi'ni yeniden gözden geçirmek için Anlaşmazlık Çözüm Birimi'ni (Dispute Resolution Unit- DRU) kurmuştur⁴²⁸. Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına giriş için

⁴²³ **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; **Nians/Popplewell**, s. 47; **Govind/Varanasi**, s. 318. Ayrıca bu konu hakkında yapılan bir röportajda açıklanan görüş için bkz. www.internationaltaxreview, erişim tarihi: 06.10.2016.

⁴²⁴ Bkz. **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; **Nians/Popplewell**, s. 50.

⁴²⁵ **Nians/Popplewell**, s. 47; www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

⁴²⁶ **Nians/Popplewell**, s. 47.

⁴²⁷ **Nians/Popplewell**, s. 47. Ayrıca raporda İngiltere Vergi İdaresi'nin çifte vergilendirme anlaşmazlıklarında alternatif çözüm yollarının kullanımının çerçevesini de araştırması önerilmektedir.

⁴²⁸ **Nians/Popplewell**, s. 48.

Anlaşmazlık Çözüm Birimi tarafından, 2011 yılında, orta ve küçük ölçekli işletmeler için doğrudan ve dolaylı vergilerde taraflara çözüme ulaşmada yardım edecek eğitimli kolaylaştırıcıları içeren 150 anlaşmazlığı kapsayan (SME ADR Programı) ve 15 büyük işletmeyi ve mükellefleri kapsayan karışık vergi sorunlarına ilişkin üçüncü taraf olarak onaylanmış arabulucuların yer aldığı (LB ADR Programı) iki adet pilot uygulama plânlanmıştır⁴²⁹. Aynı zamanda yeniden gözden geçirilerek yayınlanan Dava ve Anlaşma Stratejisi temelde üç ana ilkeyi tanımlamıştır⁴³⁰. Bunlar, gelirin maksimize edilmesi, maliyetin düşürülmesi ve müşteri deneyiminin geliştirilmesidir. Anlaşmazlıkların çözümünde Vergi İdaresi'nin değişen yaklaşımını geliştirmek için son ilke son derece önemlidir⁴³¹. Nitekim alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının iyi işleyebilmesi için hem mükellefin hem vergi danışmanlarının tutumlarını değiştirmesi önemli olmakla birlikte, vergi dairesinin tutumunun değişmesi ve işbirliği yaklaşımıyla vergi anlaşmazlıklarını çözmeye çalışması da gerekmektedir⁴³².

2013 yılında tekrar güncellenen ve revize edilen Dava ve Anlaşma Stratejisi, vergi anlaşmazlıklarının çözümünde tarafsızlığı ve adaleti sağlayabilmek için bir çerçeve oluşturmaktadır⁴³³. Bu rehber, uzlaşmacı yaklaşımın gelişmesinden kaynaklanan yararlar ile işbirliği halinde çalışmayı tanımlayarak, “anlaşmazlık” kavramını “anlaşamama” veya “tartışma” kavramlarından daha geniş olarak açıkça tanımlamaktadır. Vergi İdaresi çalışanlarına, anlaşmazlıkları minimize etmek için, anlaşmazlıklarla nasıl ilgilenileceğine ve anlaşmazlıkların nasıl çözümlenebileceğine ilişkin teknikleri sunmaktadır⁴³⁴. Vergi İdaresi, “gelirin idaresi ve tahsil” sorumluluğunu, Parlamento tarafından kabul edilen vergileri toplama görevindeki dengeyi, iyi idare ilkesi ile yerine getirmelidir. Bunun anlamı ise, Vergi idaresinin

⁴²⁹ Bkz. **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; **Nians/Popplewell**, s. 48; **Self**, s. 34; www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015. SME ADR programında temel amaç sorunu çözmeye kolaylaştırıcı/arabulucu kullanmanın faydasını test etmenin yanı sıra anlaşmazlığın nasıl ortaya çıktığının daha iyi anlaşılmasıdır (Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015).

⁴³⁰ Bkz. **Nians/Popplewell**, s. 48; **Self**, s. 35. Ayrıca bu konu hakkında yapılan bir röportajda açıklanan görüş için bkz. www.internationaltaxreview, erişim tarihi: 06.10.2016.

⁴³¹ **Nians/Popplewell**, s. 48.

⁴³² **Nians/Popplewell**, s. 48.

⁴³³ **Nians/Popplewell**, s. 49. Ayrıca vergi sisteminin mükellefler için kolay ve anlaşılabilir olmasına yardımcı olmak için 2013 yılının Şubat ayında “Vergi Mükellefleri Tüzüğü” yayımlanarak, vergi mükelleflerinin hem hakları hem de sorumluluklarına yer verilmiştir. Bkz. **Govind/Varanasi**, s. 318.

⁴³⁴ **Nians/Popplewell**, s. 49.

takdir hakkının, vergi borcunun tam tutarının tahsilinde değil, ulaşılabilir kaynakların elverişliliği ve tahsil maliyetiyle ilgili konularda olduğudur⁴³⁵.

Büyük uluslararası işletmelerden küçük-orta ölçekli girişimlere, kendi adına çalışan bağımsız tâcirlere, ortaklıklara ve gerçek kişilere kadar tüm vergi mükellefleri alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına başvurabilir⁴³⁶. Tarafların anlaşmazlık noktalarını anlamamaları veya bunların açık olmaması, - mükellef ve vergi idaresinin olayın nasıl olduğu konusunda farklı bakış açısına sahip olması, - taraflar arasında iletişim kurulamaması veya iletişimin gergin bir ortamda kurulması, -maddî unsurlarda bir anlaşmazlık olması, -Vergi İdaresi'nin neden mükellefin sunduğu delilleri kullanmadığı ve neden diğer delilleri kullandığı bilgisini mükellefin bilmeye ihtiyacı olması, -Vergi İdaresi'nin niçin mükelleften daha fazla bilgi talep ettiğini açıklama ihtiyacı duyması, -teknik analiz üzerinde bir anlaşmazlık yok ama tarafların sorumluluk miktarında anlaşılması gerekmesi gibi durumlarda alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına başvurulabilir⁴³⁷. Anlaşmazlık teknik bir konuda Vergi İdaresi'nin var olan bakış açısından ayrılması durumunda çözülebilecekse, delillerin sağlamlığı konusunda şüphe varsa ve Vergi İdaresi bunu mahkemede sorgulayarak test etmeyi istiyorsa, bir konunun mahkeme kararı ile açıklığa kavuşturulması gerekiyorsa ve böylelikle diğer olaylar için de başvurulacak örnek bir olay elde edilecekse, mükellef Vergi İdaresi ile işbirliği içinde çalışacak gibi görünmüyorsa alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına başvurmak uygun değildir⁴³⁸. Bu son durum taraflar arasındaki güven sorununu da ortaya çıkarmaktadır⁴³⁹. Diğer tarafta kanuna dayanan Vergi İdaresi gibi bir organ olması sebebiyle, taraflardan birinin devlet olduğu bir arabuluculuk faaliyetinin, ticarî bir taraf ile yapılan arabuluculuktan çok farklı olduğu haklı olarak belirtilmektedir⁴⁴⁰. Mükellef ve vergi denetmeninin bu

⁴³⁵ Nians/Popplewell, s. 49.

⁴³⁶ Nians/Popplewell, s. 50.

⁴³⁷ Bkz. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, erişim tarihi: 23.03.2016; Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; Nians/Popplewell, s. 51; Self, s. 36.

⁴³⁸ Bkz. Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; Nians/Popplewell, s. 51; Self, s. 36. Ödeme için süre talebi olan konular; makûl bir gerekçesi olan vergi cezaları; Vergi İdaresi'nin suç araştırmasının olduğu olaylar; vergi yükseltme yükümlülüğünü yerine getirmeme durumları alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına başvurulması uygun görünmeyen anlaşmazlıklar olarak sayılmıştır. Bkz. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, erişim tarihi: 23.03.2016.

⁴³⁹ Nians/Popplewell, s. 51.

⁴⁴⁰ Nians/Popplewell, s. 51.

farkın farkında olması ve arabuluculuğa katılıp katılmama noktasında sonuç olarak ortaya çıkabilecek muhtemel ihtimalleri göz önünde tutmalarının gerekli olduğu vurgulanmaktadır⁴⁴¹.

Alternatif anlaşmazlık çözüm yolları için uygun olmayan durumlar olmadığı sürece, arabuluculuk tekniklerinde eğitilen bağımsız üçüncü bir kişinin varlığı, tarafları bir araya getirmek ve anlaşmazlığı çözmek için hızlandırıcı olabilmektedir⁴⁴². Anlaşmazlık çözüm yolları, İşbirliğiyle Anlaşmazlık Çözümünün (CDR)'nin bir parçasıdır⁴⁴³.

Arbuluculuk, Etkili Anlaşmazlık Çözüm Merkezi (Centre for Effective Dispute Resolution-CEDR) tarafından tanımlanmış, buna göre arabuluculuğun önemli noktaları belirlenmiştir⁴⁴⁴:

- Yargılama sürecinin tersine süre kontrol altındadır. Anlaşmazlık her iki taraf için de kabul edilebilir sonuçla çözümlenir. Bu süreçte iki taraf da birlikte çalışarak sorunu çözmek için adım adım fikirler geliştirirler.
- Arabulucunun rolü, varsayımları sorgulamak; tarafların kuvvetli ve zayıf yönlerini sorgulamak ve onların çıkarlarının açığa çıkmasına yardım etmek; uzlaşmak amacıyla iletişimi sağlamaktadır. Böylelikle taraflar önemli noktalara tekrar odaklanır. Arabulucu veya kolaylaştırıcı taraflar arasındaki iletişimin kötüleştiği yerde yeni bir bakış açısı ortaya koyar. Üçüncü taraf olarak kolaylaştırıcı veya arabulucuların varlığı iki taraf için de zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır.
- Süreçte birlikte ve ayrı ayrı yapılacak görüşmeler olur ve her bir taraf gizliliği ve güvenliği hisseder ve sanki aynaya bakıyormuş gibi ne olduğu, neyi istemediği, neyi umduğıyla ilgili açık bir şekilde arabulucuyla

⁴⁴¹ Nians/Popplewell, s. 51.

⁴⁴² Nians/Popplewell, s. 52. Tarafsız üçüncü bir kişi olan arabulucu, anlaşmazlığı çözmek için telefon konferansı yoluyla ya da görüşmeyle anlaşmazlığı çözmeye yollarını bulmaya çalışacaktır. Tarafların çözülmesi gereken alanlara odaklanmasına yardım edecek ve eğer gerekliyse taraflar arasındaki iletişimi yeniden kuracaktır. Bkz. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, erişim tarihi: 23.03.2016.

⁴⁴³ Nians/Popplewell, s. 52. Ayrıca bkz. Self, s. 36.

⁴⁴⁴ Bkz. Nians/Popplewell, s. 53-54; Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015. Ayrıca bkz. Self, s. 35.

konusur. Anlaşmazlıktaki her bir önemli noktanın anlaşılmasına yardımcı olur.

- Tüm sorunları olmasa da, arabulucu, çoğunlukla çoğunu çözer; tarafların pozisyonlarını gözlemler ve sonra diğer tarafın bakış açısını gösterir. Ayrıca geçmiş ve mevcut sorunları çözenin yanı sıra, gelecekte ortaya çıkacak benzer sorunların da ortadan kaldırılmasına yardımcı olur.

- En iyi sonuç anlaşmadır. En kötüsü ise, dava için taraflar iyi hazırlanmışlardır; daha iyi şekilde sorunu, anlaşmazlığın ne olduğunu anlamışlardır ve taraflarca bunlar tanımlanır, dile getirilir ve çözümlenmesine ihtiyaç olan önemli noktalarda anlaşılır.

Taraflar arabuluculuğun hangi formunun kendileri için uygun olduğunu ve arabuluculuk için uygun olabilecek özel kişilerin olup olmadığını tartışmalıdır⁴⁴⁵. Değerlendirici ve bağlayıcı olmayan uzman belirlemesini içeren arabuluculuktan ziyade, çoğunda, taraflara çözüm bulmada yardım etmede taraflar ile çalışan kolaylaştırıcı arabuluculuk tercih edilmektedir⁴⁴⁶. Arabulucunun, yasal bir eğitim almış ve Etkili Anlaşmazlık Çözüm Merkezi (CEDR) gibi bilinen bir organizasyonca resmen tanınmış, uzlaşma yeteneği kanıtlanmış, taraflarca saygı duyulan, güveni ve gizliliği kurmada kabiliyetli, vergi alanında bilgi birikimie sahip olan tarafsız-bağımsız bir üçüncü kişi olması gerektiği vurgulanmıştır⁴⁴⁷. Bu noktada arabulucu, kendi çözümünü bulmamalı ve önermemeli; teknik konuların anlaşılmasında sadece yardım etmelidir⁴⁴⁸. Ayrıca, yasal olarak bağımsız olanların yanı sıra Vergi İdaresi çalışanlarından olan arabulucuların ve kolaylaştırıcıların da objektif olarak âdil ve

⁴⁴⁵ Nians/Popplewell, s. 56. Arabuluculuk Çözüm Birimi'nin (DRU) arabuluculuğun hangi formunun daha uygun olduğu konusunda görüşüne ulaşılabileceği ve uygun bir arabulucu bulmada yardım edebileceği belirtilmiştir. Bkz. Nians/Popplewell, s. 56.

⁴⁴⁶ Nians/Popplewell, s. 56; Govind/Varanasi, 319 . Kolaylaştırıcı arabuluculuk, bağımsız üçüncü kişi olarak çözüm sunmaz, tarafları bir araya getirmektedir. Değerlendirici arabuluculukta, arabulucu, taraflara, olayın esasına ilişkin görüş sunar. Bağlayıcı olmayan tarafsız değerlendirmede ise, tarafsız bir üçüncü taraf olan uzman tarafından bağlayıcı olmayan bir görüş sunulmaktadır. Diğerlerinde mahkemenin rolüne bürünüldüğü için bunlar arasında en tercih edileni kolaylaştırıcı arabuluculuk olduğu belirtilmektedir. Bkz. Govind/Varanasi, 319. Ayrıca bkz. Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015.

⁴⁴⁷ Nians/Popplewell, s. 56. Vergi İdaresi 2014 yılı itibarıyla, 40'ı aşkın çalışanını ve bir o kadar da hukukçu ve muhasebecileri arabuluculuk tekniklerinde eğitmiş ve çoğu CEDR tarafından yürütülen kursa katılmıştır (Nians/Popplewell, s. 57).

⁴⁴⁸ Nians/Popplewell, s. 56.

tarafsız şekilde yarar sağladığı mükellefler ve temsilcileri tarafından belirtilmektedir⁴⁴⁹.

b. Arabuluculuk Süreci

Bir anlaşmazlıkta arabuluculuğa başvuru, mükellef, onun şirketi veya vergi denetmeni tarafından Anlaşmazlık Çözüm Birimi'ne (DRU) yapılmaktadır⁴⁵⁰. Başvuru yapıldıktan sonra alternatif anlaşmazlık çözüm yolları heyetine (İngiltere Vergi İdaresi'nin hukukî danışmanı, avukatı ve Anlaşmazlık Çözüm Birimi'nin başkanından oluşan) durum bildirilecektir⁴⁵¹. Bu heyet başvurunun kabul edilebilir olup olmadığına karar verecek olup, verdiği bu karar kesindir⁴⁵². Mükellefe 30 gün içerisinde başvurunun sonucu (red veya kabul) bildirilmelidir⁴⁵³.

Taraflar öncelikle zaman çizelgesini ayarlayacak ve süreci kontrol edecek olan bir arabulucuda anlaşmalıdır. Daha sonra arabuluculuk tarihi kararlaştırılır ve taraflar anlaşmazlıkla ilgili kısa bir özet hazırlarlar ve o gün ihtiyaç duyacaklarını düşündükleri belgelerle davet edilirler. Arabuluculuk süreci nispeten kısa, hızlı ve önyargı olmadan yürütülen ve altı ay içinde tamamlanması gereken bir süreçtir. Burada arabuluculuktan önce, arabulucu, kısa bir bilgilendirme yapmalı ve her bir tarafın süreci tam olarak anladığını garantiye almalıdır. Daha sonra sırayla arabulucu, tarafların beklentilerini anlamalı ve anlaşmazlık olmayan konuları ortaya koymalıdır⁴⁵⁴.

Tarafların durumlarına ilişkin kısa sunumlarıyla süreç başlamaktadır⁴⁵⁵. Arabulucu, sorunu ve hangi sorunun taraflar için en önemli olduğunu belirlemek için taraflarla ayrı ayrı kısa bir görüşme yapar. Sonraki aşamada, taraflar arasında bir toplantı düzenlenir. Taraflar adına katılan kişilerin mükellefi ve vergi idaresini temsile yetkileri olmalıdır. Genellikle arabuluculuk bir gün sürmekle birlikte, bu

⁴⁴⁹ **Walton**, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015.

⁴⁵⁰ **Nians/Popplewell**, s. 54.

⁴⁵¹ <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, erişim tarihi: 23.03.2016; **Nians/Popplewell**, s.54.

⁴⁵² **Nians/Popplewell**, s. 54.

⁴⁵³ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

⁴⁵⁴ Sürece ilişkin bkz. **Nians/Popplewell**, s. 55; www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

⁴⁵⁵ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

aşamada çıkan sorunların yine bu aşamada çözüleceğine inanılırsa, daha fazla görüşme olup olmayacağına karar verilebilir⁴⁵⁶.

İngiltere Vergi İdaresi tarafından pilot uygulama 2013 yılının Mart ayında sona ermiş, Vergi İdaresi tarafından arabuluculuğa uyum sağlanmıştır⁴⁵⁷. Anlaşmazlığı çözmedeki ortalama sürenin oldukça kısaldığı; birçok olayda da anlaşmazlığın başarılı bir şekilde çözümlendiği belirtilmektedir⁴⁵⁸. 2013 yılının Eylül ayında ise, Vergi İdaresi iki pilot uygulamanın değerlendirilmesine ilişkin bir Rapor yayınlamıştır⁴⁵⁹. Bu dönemde, arabuluculuk için yapılan başvuruların yarısı kabul edilmiş; bunların yüzde 75'i de başarıyla sonuçlanmıştır⁴⁶⁰. Bu başarıda arabuluculuğu kullanmak üzere eğitilen vergi dairesi arabulucularının payı büyük olmuştur⁴⁶¹. 1 Ocak 2014 verilerine göre ise, 32 büyük ve karışık anlaşmazlık başvurularından, 18 tanesi Anlaşmazlık Çözüm Birimi (DRU) tarafından kabul edilmiş; 6'sı reddedilmiş; 8 tanesi ise, görüşme aşamasındadır⁴⁶². Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin ve gerçek kişilerin yaptığı 192 başvurudan, Anlaşmazlık Çözüm Birimi tarafından 90'ı kabul edilmiş; 65'i reddedilmiş, 37'si ise, halâ görüşme aşamasındadır. Kabul edilen 52 olaydan, 30 tanesinde tamamen anlaşılmış; 1 tanesi

⁴⁵⁶ Nians/Popplewell, s. 55.

⁴⁵⁷ Arabuluculukta en yüksek başarı, Katma Değer Vergisi'nde olmuş, bunu kurumlar vergisi ve gelir vergisi takip etmiştir. http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁴⁵⁸ Govind/Varanasi, s. 319.

⁴⁵⁹ Nians/Popplewell, s. 48. 2011 yılının Mayıs ayına kadar yapılan çalışmada, büyük işletmeleri veya vergi mükelleflerini kapsayan karışık vergi sorunlarına ilişkin üçüncü taraf olarak onaylanmış arabulucuların yer aldığı küçük ölçekli pilot program (LB ADR Pilot-Büyük Ölçekli İşletmeler için Alternatif Anlaşmazlık Çözümü Pilot Programı) ve taraflara çözüme ulaşmada yardım edecek eğitilmiş kolaylaştırıcıları içeren 150 sorunu kapsayan küçük ve orta ölçekli girişimler için uygulanan daha büyük ölçekli pilot programın sonuçlarına yer verilmiştir. Büyük işletmeleri kapsayan pilot programda, Mayıs 2011'e kadar 50'yi aşkın olaydan 11'inin seçildiği, 7'sinin KDV ile diğer 4'ünün de doğrudan vergilerle ilgili olduğu, bunlardan ikisinin arabuluculukla çözüldüğü; diğer ikisinin arabuluculuk aşamasına geçtiği; bir veya iki sorunun pilot programın parçası olan yeniden yapılandırılmış tartışma aşamasında; diğer kalan dört sorunun ise, yeniden yapılandırılmış kolaylaştırıcı tartışma sürecinin değişik aşamalarında olduğu; küçük ve orta ölçekli olan girişimlere ilişkin pilot uygulamada ise, % 97'sinin kolaylaştırmayla ilgilendiği; 2011 yılının Mayıs ayına kadar % 64'ünün tamamının veya bir parçasının çözüldüğü ve bu sürecin ortalama 28 gün sürdüğü belirtilmiştir. Bkz. Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015.

⁴⁶⁰ http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁴⁶¹ http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁴⁶² Nians/Popplewell, s. 57.

kısmen çözülmüş; 2 tanesi çözülememiş; 19 tanesi ise, değişik nedenlerle projeden taşınmıştır⁴⁶³.

İngiltere vergi sisteminde, arabuluculuğa başvurmak zorunlu değildir ve mükellefler mahkemeye başvurmadan önce arabuluculuğa başvurabilmektedirler⁴⁶⁴. İlk derece mahkemesine başvurulduğunda da, mahkemenin, ulaşılabilir uygun çözüm seçeneklerini sunarak uygun alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına tarafları yönlendirmesi gerektiği belirtilmektedir⁴⁶⁵. Bu noktada, arabuluculuğa başvurmanın (bazı özel durumlar dışında) mahkemeye başvurmak için bir ön şart olması gerektiğini belirten yazarlar da bulunmaktadır⁴⁶⁶.

Sonuç olarak, İngiltere’de başarılı bir sistemin yaratıldığı; alternatif anlaşmazlık çözüm yollarınının vergi alanında etkili bir şekilde uygulandığı belirtilmektedir⁴⁶⁷. Vergi anlaşmazlıklarında işbirliği içinde çözümü aramak için arabuluculuğun, anlaşmazlığın diğer çözüm yolları yanında, kullanışlı bir araç olarak yerini aldığı görülmektedir⁴⁶⁸. Arabuluculuğun kabul edilmesi, hazırlanması ve sonucunda anlaşmaya ulaşılamaması durumunda, bu süreçteki hazırlanmanın ve zamanın boşa gideceğinin düşünülmesi ise, arabuluculuğun küçük bir olumsuz tarafı olarak ifade edilmektedir⁴⁶⁹.

Ç. Avustralya

1. Genel Olarak

Avustralya Vergi Dairesi (Avustralian Taxation Office-ATO), bir vergi anlaşmazlığının ortaya çıkması durumunda, bu sorunu çözmek için en hızlı yolun

⁴⁶³ Nians/Popplewell, s. 57.

⁴⁶⁴ Nians/Popplewell, s. 57.

⁴⁶⁵ Govind/Varanasi, 318; Nians/Popplewell, s. 57

⁴⁶⁶ Nians/Popplewell, s. 57.

⁴⁶⁷ Govind/Varanasi, 319. Ayrıca bkz. Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015; Self, s. 36.

⁴⁶⁸ Walton, www.taxjournal.com, erişim tarihi: 05.10.2015. Bu noktada, her yıl 10.000 sorunun mahkemeye taşındığı ve bunların ancak yarısının geçen iki yılda çözümlendiği dikkate alınarak, mahkemelerdeki iş yükünü azaltmak için mahkemelerin tarafları tekrar arabuluculuğu değerlendirmeye yönlendirmeleri gerektiği konusunda bkz. Self, s. 36.

⁴⁶⁹ http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

vergi dairesiyle iletişime geçmek olduğunu belirterek, anlaşmazlıkla ilgili önce vergi idaresine başvurmak konusunda mükellefi teşvik etmektedir⁴⁷⁰. Vergi dairesine itirazlar, yazılı olarak ve vergi dairesinin matbu formlarının doldurulması suretiyle yapılmaktadır⁴⁷¹. Vergi dairesi gerekli bilgileri aldıktan sonra kararı vermek ve olayı değerlendirmek için 56 günü vardır. Vergi dairesi, itirazı değerlendirip gerekliyse mükellefle iletişim kurar ve karar vermek için daha fazla bilgi gerekliyse onları talep eder veya vergi dairesinin daha fazla zamana ihtiyacı varsa karar vermek için bu tarih konusunda mükellefle anlaşır. Mükellef de vergi dairesinden gelen istekleri mümkün olduğunca çabuk cevaplayarak, gecikmelerin azalmasına yardımcı olabilir. Eğer vergi dairesi, mükellef lehine itirazı kabul ederse, kararı değiştirir ve mükellefe ödeme yapılmasının gerekmesi durumunda, mükellefin hakkı olan faizle birlikte ödemeyi yapar. Vergi dairesi, mükellefe, düzeltilen tahakkuku, kararın sebeplerini ve karardan memnun olmayan mükellef için mahkemeye nasıl başvuracağını ve ödenmemiş verginin nasıl ödeneceğini bildirir. Eğer 60 gün içinde vergi dairesi karar veremezse, mükellef yazılı olarak karar verilmesini ister. Bu bildirimde de 60 gün içinde cevap gelmemesi durumunda, bu, mükellefin itirazının kabul edilmediği anlamına gelir ve mahkeme yoluyla itirazını sunar. Eğer vergi dairesi ek bilgi istemişse, 60 günlük süre, bilginin sağlanmasından itibaren başlamaktadır⁴⁷².

Karardan tatmin olmayan mükellef, İdarî İtiraz Komisyonu'na (Administrative Appeals Tribunal) veya Federal Mahkeme'ye (Federal Court) başvurabilmektedir⁴⁷³. Ayrıca cezaların ve faizin indirimi talebiyle vergi idaresine de başvurabilmektedir. Bunun dışında vergi idaresi, uzun ve masraflı olan mahkeme

⁴⁷⁰ <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, erişim tarihi: 18.11.2015. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, erişim tarihi: 18.11.2015. Vergi dairesi ile mükellef arasında, vergi dairesinin hukuku yorumlamasından kaynaklı bir anlaşmazlığın olması durumunda (mükellefin verilen para cezasına katılmaması gibi), hukukun yorumlanmasında şüpheli bir durumun varlığı (vergi beyannamesinin bazı gelirleri içerip içermeyeceği ile ilgili anlaşmazlık durumu gibi) veya mükellefin vergi dairesiyle aynı fikirde olmaması durumlarında mükellef 60 günden 4 yıla kadar çeşitlilik gösteren süreler içerisinde itiraz edebilmektedir. Ayrıca itiraz süresine ek süre isteme hakkı da bulunmaktadır. Sürece ilişkin ayrıca bkz. **Jone/Maples**, s. 538.

⁴⁷¹ Sürece ilişkin ayrıca bkz. **Jone/Maples**, s. 538; <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/object-to-an-ato-decision/how-to-object-to-a-decision/>, erişim tarihi: 20.11.2015.

⁴⁷² <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/object-to-an-ato-decision/how-to-object-to-a-decision/>, erişim tarihi: 20.11.2015.

⁴⁷³ <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/object-to-an-ato-decision/how-to-object-to-a-decision/>, erişim tarihi: 20.11.2015. Ayrıca bkz. **Jone/Maples**, s. 539. Ayrıca bkz. **Fayle**, s. 93.

sürecine gerek kalmadan, mükellef ile olan vergi anlaşmazlıklarını barışçıl yollardan çözmeye çalışmaktadır⁴⁷⁴.

Avustralya Vergi Dairesi, doğrudan iletişim ve uzlaşma yoluyla anlaşmazlığı hızlı ve etkili şekilde çözmeyi denemekte, resmi internet sitelerinde de mükellefleri yargı yoluna başvurmadan alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına yönlendirici ayrıntılı açıklamalara yer vermektedir⁴⁷⁵. Avustralya Vergi Dairesi'nin amacının, doğrudan vergi idaresi ve mükellef arasındaki anlaşmazlığın çözülmediği durumlarda, bir sonraki adımın, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını taraflara denetmek olduğu belirtilmiştir⁴⁷⁶. Bu çerçevede, mümkün olduğu kadar erken aşamada ve uygun olduğu yerde alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımıyla anlaşmazlığın çözülmesi amaçlanmaktadır⁴⁷⁷.

Mükelleflerin uyumu, vergi anlaşmazlıklarının çözüm süreciyle de ilişkilendirilmekte, uyumun artırılması için de vergi idaresiyle iletişimin artması gerektiği; vergi idaresi ve mükellef arasında güveni inşa etmenin önemli olduğu, mükellefin adalet algısını geliştirmenin gerektiği; ayrıca mükelleflere hizmet sağlayıcı ve kolaylaştırıcı olarak vergi dairesinin rolünün vurgulanmasının ve kişiler

⁴⁷⁴ <https://www.ato.gov.au/general/dispute-or-object-to-an-ato-decision/object-to-an-ato-decision/how-to-object-to-a-decision/>, erişim tarihi: 20.11.2015.

⁴⁷⁵ <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, erişim tarihi: 18.11.2015. Ancak, doktrinde, Avustralya anlaşmazlık çözüm sürecinin, anlaşmazlıkların erken çözümünde yardımcı olmadığı; çünkü, erken aşamada tarafların bir araya gelip sorunu tartışmadığı, buna ilişkin bir yasal çerçevenin olmadığı belirtilmiştir (**Dunne/Romanin**, s. 21, Akt. **Jone/Maples**, s. 543, dipnot 106). Ayrıca, Hukuk Konseyi (The Law Council) tarafından, dava sürecinden önce Avustralya Vergi Dairesi'nden bilgi alma konusunda vergi mükellefinin aciz olduğu, Avustralya Vergi Dairesi çalışanlarının alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının farkında olmadığı ve çalışanların tahakkuk aşamasında önce alternatif anlaşmazlık çözüm süreciyle meşgul olmanın mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmeleri, yasal hizmet yönergelerinin tersine olarak (Legal Service Directions) sadece bu sürecin mükellef tarafından başlatılacağı belirtilmesi ve Avustralya Vergi Dairesi'nin çalışanlarını arabuluculukla ilgili bir anlaşma yapma konusunda teşvik etmemesi yönleriyle eleştirilmektedir. Bkz. **Jone/Maples**, s. 543-544. Ayrıca, süreçle ilgili en önemli engelin mükelleflerdeki bilgi eksikliğinin olduğu, çoğunun alternatif anlaşmazlık çözüm yolları hakkında bilgi sahibi olmadıklarını veya tam anlamadıklarını, bu durumun da gerçekçi olmayan beklentiyi, tatmin olmamayı ve/veya şüpheyi doğuracağı belirtilmiştir. Bu anlamda halktaki farkındalığın yükselmesinin önem taşıdığı vurgulanmıştır. Bkz. **Jone/Maples**, s. 544-545. Bu çerçevede, halka-vergi mükelleflerine, arabuluculuğun kullanılmasının yararları konusunda bilgi sağlanmalı; bu konuda reklâmlar hazırlanarak halk bilinçlendirilmeli ve mükellefler anlaşmazlık çözüm yollarından yararlanmaya yönlendirilmelidir. Vergi dairesinin yaklaşımı da etkili şekilde mükelleflerinin gönüllü uyumunu desteklemelidir. Bkz. **Jone/Maples**, s. 567.

⁴⁷⁶ **Williams CA/Jackson CA**, s. 50.

⁴⁷⁷ **Jone/Maples**, s. 529. Vergilendirme Denetleme Dairesi Başkanlığı (Inspector General of Taxation –IGT) 2011-2012 çalışma programı da erken ve alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanılmasını içermekte, bu programda, erken anlaşmazlık çözümünün ve alternatif anlaşmazlık çözümünün kullanımının etkili olup olmadığının değerlendirileceği üzerinde durmaktadır. Bkz. **Jone/Maples**, s. 528.

için istenmeyen sonuçlar da olsa sürecin âdil olmasının önemli olduğu belirtilmektedir⁴⁷⁸.

Avustralya Vergi Dairesi, vergi anlaşmazlığını çözümedeki zamanı kısaltmak, maliyeti hem vergi idaresi hem de mükellef için azaltmak amacıyla Anlaşmazlık Yönetim Plânı'nı (Dispute Management Plan-DMP) yayımlamıştır⁴⁷⁹. Bu plân çerçevesinde, her yıl idarenin anlaşmazlıkları çözümedeki performansı gözden geçirilerek ve değerlendirilerek iyileştirilmesi gereken alanlar, buna göre de vergi dairesinin ana odaklanma noktaları ve stratejisi belirlenmektedir. Bu anlamda, vergi dairesi, mükellefle, mümkün olduğu kadar anlaşmazlıklardan kaçınmayı, riskleri ve iyi tarafları da dikkate alarak en basit ve maliyet bakımından etkili, mümkün olduğu kadar hızlı bir şekilde anlaşmazlığı çözmeyi, her bir tarafın bakış açısını dinleyerek anlaşmazlığı açıklığa kavuşturmayı, tüm çözüm ihtimallerini dikkate almayı ve nazik ve adaletli bir davranışla anlaşmazlığı idare etmeyi amaçlamaktadır. Bir anlaşmazlığı çözmek için vergi dairesinin benzer durumdaki mükellefler için eşit şartlar sağlamasının gerekli olduğu belirtilmiş ve ancak vergi dairesinin anlaşmazlığı, rastgele ya da keyfi değil, ilkel bir yoldan çözebileceği vurgulanmıştır.

Avustralya Vergi Dairesi, bir vergi anlaşmazlığı konusundaki amaçlarını genel olarak şu şekilde belirtmektedir⁴⁸⁰;

- Anlaşmazlığın erken aşamada çözülme oranını yükseltmek,
- Anlaşmazlığın idaresindeki maliyeti düşürmek,
- Tüm ilgili vergi dairesi çalışanlarının anlaşmazlık çözüm sürecinde ve tekniklerinde yetenekli olduğundan emin olmak,
- Hem vergi profesyonelleri hem de vergi mükellefleri için anlaşmazlık sürecindeki memnuniyeti yükseltmek,
- Anlaşmazlık çözüm sürecinde görev alan insan sayısını arttırmak.

⁴⁷⁸ **Jone/Maples**, s. 530 vd.

⁴⁷⁹ <https://www.ato.gov.au/General/Gen/Dispute-management-plan-2012-13/>, erişim tarihi: 18.11.2015. Gelir vergisi anlaşmazlıklarına ilişkin, 2011-2012 yılında, 15.9 milyon gelir beyanamesi verilmiş, 565.000'i bir denetim sonucunda düzeltilmiş, 27.000'e itiraz edilmiş, 534'ü için mahkemeye veya İdari İtiraz Komisyonu'na (Administrative Appeal Tribunal) başvurulmuş, 110 tanesi sonuçlanmıştır. Bu veriler dikkate alınarak, 2012/2013 yılı için ana odaklanma alanı ve stratejisi, vergi anlaşmazlıklarında iletişim, yararlılık ve işbirliği olmuştur.

⁴⁸⁰ https://www.ato.gov.au/General/Gen/Dispute-management-plan-2012-13/?page=6#Our_aims, erişim tarihi: 18.11.2015.

2. Alternatif Anlaşmazlık Çözüm Yolları

a. Genel Olarak

Alternatif anlaşmazlık çözümü, dava dışında sorunun çözülmesini ifade eden üst bir kavramdır. Bu süreçte üçüncü kişi, anlaşmazlıkları çözmeye veya sorunu daraltmada taraflara yardım eder. Uygun olarak kullanıldığında, alternatif anlaşmazlık çözümü, az maliyetli, resmî olmayan, karşılıklı anlaşmaya dayalı, anlaşmazlıkların belirli türlerini çözmek için hızlı bir yoldur. Alternatif anlaşmazlık çözümü, sadece esasa ilişkin anlaşmazlıkları çözmek için kullanılmaz; aynı zamanda, sorunları sınırlandırmak veya açıklığa kavuşturmak, usûlî ve geçici sorunları kolaylaştırmak ve ilgili konularda yaratılan engelleri kaldırmak için de kullanılır.

Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımına ilişkin üç kategori bulunmaktadır⁴⁸¹:

- Birincisi, kurum içi kolaylaştırıcıdır. Kurum içi kolaylaştırıcı, arabuluculuğun Avustralya Vergi Dairesi versiyonudur. Ücretsiz bir uygulamadır.
- İkincisi, büyük ve karışık anlaşmazlıklarda, süreci idare etmek için dışarıdan bir uygulayıcının görevlendirilmesidir.
- Üçüncüsü, yargılama aşamasında kullanılan anlaşmazlık çözüm yollarıdır. Alternatif anlaşmazlık çözümü dava açılan bir konuda da taraflara sunulabilir. Arabuluculuk, uzlaşma (conciliation) ve erken tarafsız değerlendirme bu aşamada en çok kullanılanlardır.

Avustralya Vergi Dairesi, alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının nasıl uygulanacağına ilişkin bir rehber yayımlamıştır. Ayrıca bu konuda, Alternatif Anlaşmazlık Çözümü Danışma Konseyi (National Alternative Disputes Resolution Advisory Council- NADRAC) tarafından 2012 yılında yayımlanan bir rehber de bulunmaktadır⁴⁸². Anlaşmazlık çözüm süreci, kolaylaştırıcı, tavsiye verici, belirleyici ve karma süreçlere sahiptir⁴⁸³.

⁴⁸¹ <https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/Options-for-resolving-disputes,-including-Alternative-Dispute-Resolution-%28ADR%29,-litigation-and-settlement/>, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁴⁸² Alternatif Anlaşmazlık Çözümü Danışma Konseyi (NADRAC), alternatif anlaşmazlık çözüm yolunu, yargı yoluna göre daha faydalı olabileceğini belirtmektedir. Buna göre alternatif

Kolaylaştırıcı süreç, arabuluculuk, hakemlik gibi sorunları tanımlamada yardım eden, ihtimalleri geliştiren, alternatifleri değerlendiren ve bir anlaşmaya ulaşmaya katkı sağlayan alternatif anlaşmazlık çözüm yolu uygulayıcısının yardımıyla tarafların uzlaştığı bir süreçtir. Arabuluculuk sürecinde önemli olan tarafların anlaşamamalarının gerçek nedenini ortaya çıkarmaktır, çünkü bunların bilinmesi durumunda anlaşmanın gerçekleşmesi kolaylaşacaktır⁴⁸⁴. Arabulucu, normalde öneride bulunmaz. Süreç her zaman çekişmeli bir konuda anlaşmayla tamamlanmasa da, tarafların bu süreçte zayıf ve güçlü yanlarını görmeleriyle sonuçlanır⁴⁸⁵. Arabuluculuk gönüllü olmakla birlikte, arabuluculuğun gönüllü mü yoksa zorunlu mu olması gerektiği tartışılmış, bütün vergi mükellefleri için belirli istisnalar dışında zorunlu olabileceği ihtimali üzerinde de durulmuştur⁴⁸⁶. Avustralya vergi dairesinin sisteminde bu sürece karşılık gelen düzenleme kurum içi kolaylaştırmadır.

Kurum içi kolaylaştırma, arabuluculuğun, Avustralya Vergi Dairesi versiyonudur. Kurum içi kolaylaştırmaya- arabuluculuğa tahakkuktan önce, Avustralya vergi dairesinin gönderdiği pozisyon kağıdı neticesinde başvurulabilecektir⁴⁸⁷. İdeal olanın bu aşamada problemi çözmek olduğu belirtilerek, eğer bu aşamada arabuluculuk yoluyla sorun çözülememiş olsa da bunun sorunun ne

anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımının, katılımcıların birbirleriyle konuşmalarını ve kendi uyuşmazlıklarının sonucunda karar vermeyi güçlendireceği; bir yargı kararından katılımcıların ihtiyaçlarına en iyi şekilde uyan bir sonuca ulaşmayı sağlayabileceği; resmî olmayan ve doğrudan tarafın katılımına uyumlu olduğu; daha az masraflı, daha az stresli ve hızlı olduğu; anlaşmazlığı sonuçlandıracak ve uyum sağlayacak bir anlaşmanın üretileceği; gizli olduğu ve şahsî ilişkilerin sürdürülmesine veya gelişmesine yarar sağlayacağı belirtilmiştir. Bkz. **Jone/Maples**, s. 535.

⁴⁸³ Bu süreçlerin tanımı için ayrıca bkz. **Jone/Maples**, s. 534.

⁴⁸⁴ **Fayle**, s. 96.

⁴⁸⁵ **Fayle**, s. 98.

⁴⁸⁶ Zorunlu olmaması durumunda Avustralya Vergi Dairesi ve vergi mükellefleri tarafından faydalanılmama ihtimalinin olacağı belirtilmekle birlikte, diğer yandan bazı araştırmacılar, gönüllü arabuluculuğun süreçte taraflara güveni sağlaması açısından önemli olduğunu belirtmektedir. Ayrıca, alternatif anlaşmazlık çözüm sürecinin kullanılmasının genişletilmesi için yasal bir teşvik sağlanabileceği ve tam olarak yasal çerçeve kazandırılabilmesi ve bütüncü bir anlaşmazlık çözüm aracı olarak "kurumsallaştırılmış arabuluculuk"un merkezde yer alabileceği ve bunun isteksizliğin üstesinden gelebilme bakımından yarar sağlayacağı ve mükellef ve Avustralya Vergi Dairesi için de belirlilik sağlayacağı ifade edilmektedir. Bu noktada araştırmacılar, Avustralya Vergi Dairesi'nden, arabuluculuk sürecinin bağımsız arabulucularla ve kanunla sağlanmış gizlilik çerçevesinde sürecin yönetilmesini istemektedirler. Zorunlu arabuluculuk sürecinin güvene neden olacağını, bir vergi anlaşmazlığının bu zorunlu arabuluculuğa uygun olup olmadığı değerlendirilmesinde, Avustralya Vergi Dairesi'nin veya mükelleflerin Arabuluculuk Birimi'ne müdahale etmemesi, arabuluculuğa bir geciktirme taktiği olarak başvurulmaması için, uygun olup olmamaya Arabuluculuk Birimi'nin karar vermesi gerektiği belirtilmektedir. Diğer yaklaşım ise, arabuluculuğun isteğe bağlı olması yönündedir. Bu tartışmalar için bkz. **Jone/Maples**, s. 562-564.

⁴⁸⁷ **Jone/Maples**, s. 565.

olduğunun tam olarak anlaşılmasını sağlayacağı üzerinde durulmuştur. Ayrıca, Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne (The Institute of Chartered Accountants) göre, sorunların yüz-yüze gelerek, tartışarak çözülebileceği bunun da tahakkuk öncesinde arabuluculuğa başvurularak mümkün olabileceği üzerinde durulmuştur⁴⁸⁸. Yargı yoluna başvurmaya alternatif olan; ancak onun yerine de geçmeyecek olan arabuluculuğun, anlaşmazlıkları çözmeye daha eşit, etkili, ekonomik ve tatmin edici ve taraflar arasında iletişimi koruyucu olmasına yardım edebileceği; arabuluculuğun etkililiğinin ise, anlaşmazlık konusunun mahiyetine, arabulucunun yeteneğine ve tarafların anlaşma için iyi niyetli ve istekli olmasına bağlı olduğu belirtilmektedir⁴⁸⁹. Eğitilmiş, bağımsız Avustralya Vergi Dairesi çalışanları taraflara sorunu çözmeye yardım eder. Bu kişi, olayın esası hakkında bir şey söylemez, öneride bulunmaz, karar vermez, kimin haklı olup olmadığıyla ilgilenmez, tarafların kendi çözümlerini bulmalarına yardımcı olur⁴⁹⁰. Sadece taraflara yol göstererek açık bir iletişim sağlamaya çalışır. Kurum içi kolaylaştırmanın hiçbir masrafı yoktur.

Tavsiye sürecinde, arabulucu, anlaşmazlığı dikkate alır ve değerlendirir. Anlaşmazlığın tümü veya bir kısmıyla ilgili önerilerde bulunur. Bu sürece, Avustralya Vergi Dairesi sisteminde karşılık gelen düzenleme (erken) tarafsız değerlendirme sürecidir. Arabulucunun önüne getirilen bir anlaşmazlıkta, arabulucu, anlaşmazlığı çözmek için öneride bulunacaktır. Arabulucu, vergi hukuku alanında önemli bir deneyime sahiptir ve anlaşmazlık için yargı yoluna başvurulması halinde, mahkemenin kararının ne olacağına ilişkin bir tahminde bulunur. Kabul etmek tarafların iradesine bağlıdır. Tarafsız değerlendirmeye, bir anlaşmazlığın her hangi bir aşamasında başvurulabilir ama en çok da kanunî tatbikat başlatılmadan önce başvurulur⁴⁹¹.

⁴⁸⁸ **Jone/Maples**, s. 566.

⁴⁸⁹ **Fayle**, s. 100-101.

⁴⁹⁰ **Jone/Maples**, s. 561. Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi, sorunun nasıl çözüleceği konusunda öneri almak konusunda arabulucuya yazılı olarak izin verildiğinde, taraflarla birlikte, arabulucunun ayrıca değerlendirici bir rol oynayabileceği belirtilmiştir. Bkz. **Jone/Maples**, s. 561.

⁴⁹¹ Vergi dairesi internet sitesinde bir tarafsız değerlendirme örneğine yer vermiştir. Buna göre, vergi mükellefinin vekili tarafından bir itiraz yapılmıştır. İtirazın değerlendirilmesi sırasında, itiraz kararı bildirilmeden önce, vekil, tarafsız bir değerlendirme istemiştir. Değerlendirme sürecine, vergi mükellefi, vekili, itiraz sürecinde çalışan ve onun yöneticisi katılırlar. İdari İtiraz Komisyonu'na ve Federal Mahkeme'ye gidilirse neler olacağına ilişkin arabulucu taraflara önerilerde bulunur. Bu öneri temelinde, taraflar, yasal süreçte tamamen başarılı olup olmayacaklarına karar verirler. Eğer anlaşmazlık devam ederse anlaşmazlığın maliyeti ve çözülme

Karma (karıştırılmış) süreçte, uzlaştırıcı, tartışmaları kolaylaştırmanın yanı sıra anlaşmazlıkların esası hakkında önerilerde bulunabileceği çift taraflı bir rol oynamaktadır. Uzlaşma (conciliation), uzlaştırıcının yardımıyla tarafların uzlaşmasına ilişkin bir süreçtir. Sorun alanında genelde yeterliliğe sahip olan uzlaştırıcı, sorunu belirlemede, ihtimalleri geliştirmede, alternatifleri değerlendirmede, bir anlaşmaya ulaşmada taraflara yardım eder. Kolaylaştırıcı sürecin tersine, uzlaştırıcı, anlaşmazlığı çözmek için mümkün olan ihtimallere ilişkin taraflara uzman tavsiyesi verebilir ve etkin bir şekilde tarafları bir anlaşmaya ulaşma konusunda cesaretlendirir. Uzlaşma genellikle İdari İtiraz Komisyonu'nda (Administrative Appeals Tribunal-AAT) vergi (ve emekli aylığı) anlaşmazlıklarında kullanılır⁴⁹².

Bu bölümde kurum içi kolaylaştırma (in-house facilitation) ve Erken Değerlendirme ve Çözme (Early Assessment and Resolution-EAR) yollarına yer verilmektedir⁴⁹³.

b. Kurum İçi Kolaylaştırma (In-House Facilitation)

Avustralya Vergi Dairesi (ATO)'nin tarafsız kolaylaştırıcıları/çalışanları tarafından yürütülen bir arabuluculuk sürecidir. Mükellefe bu aşamada kendi fikrini ortaya koyma imkânı verilmektedir. Bu sürece katılmayı kabul eden ancak

süresinin de farkına varırlar. Sonuç olarak, taraflar, alınan öneriden yola çıkarak, bir anlaşma temelinde uzlaşırlar. Bkz. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, erişim tarihi: 19.11.2015.

⁴⁹² Avustralya Vergi Dairesi, internet sitesinde bir uzlaşma örneğine de yer vermiştir. Buna göre, bir vergi mükellefi, gelir vergisi beyannamesinden fazla kesinti yapıldığı iddiasını reddeden Avustralya Vergi Dairesi'ne karşı İdari İtiraz Komisyonu'na başvuruda bulunmuştur. Yargılamanın erken aşamasında, vergi mükellefi ve Avustralya Vergi Dairesi anlaşmazlığı çözmeyi denemek için uzlaşma yoluna gitmek için anlaşmışlardır. Uzlaşma sürecinde, Avustralya Vergi Dairesi çalışanı, karar vermek için vergi mükellefinden bilgi istendiğini, defalarca istenmesine rağmen mükellefin bilgiyi vermediğini açıklamıştır. Mükellef ise, bu belgenin anlaşmazlıkla neden ilgili olduğunu anlamadığını ve bu bilgiyi de nereden bulacağını bilmediğini söylemiştir. Uzlaşmacı, mükellefe bu belgenin neden önemli olduğunu açıklamış ve başka yöntemlerle bu belgedeki iddiaları kanıtlarsa, anlaşmazlığı çözebileceği önerisinde bulunmuştur. Mükellef ise, üçüncü bir tarafın belgeyi doğrulayabileceğini açıklamıştır. Sonuç olarak, mükellef bilgiyi sağlamış ve iki taraf da anlaşmazlık hakkında daha az zaman ve para harcayarak anlaşmazlığı çözmüştür. Örnek için bkz. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, erişim tarihi: 19.11.2015.

⁴⁹³ <https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/Options-for-resolving-disputes,-including-Alternative-Dispute-Resolution-%28ADR%29,-litigation-and-settlement/>, erişim tarihi: 18.11.2015.

anlaşmazlığı bu süreçte çözemeyen vergi mükellefinin gözden geçirme-inceleme (review) ve itiraz hakları hiçbir şekilde etkilenmemektedir⁴⁹⁴.

Bir kurum içi kolaylaştırma başvurusu yapıldıktan sonra, taraflar için en uygun erken tarihte görüşme yapılır ve genelde bir günden daha kısa sürer. Toplantı öncesi, kolaylaştırıcı, mükellef ve Avustralya Vergi Dairesi'nin incelemeyi yapan çalışanı ile iletişime geçecek, süreçle ilgili mükellefin sorularını cevaplayacak ve sürecin çerçevesini belirlemek için kolaylaştırıcıya izin verecektir. Bu süreçte, taraflara, görüşmenin zamanı ve yeri bildirilecek, bunlarda bir değişiklik olması durumunda da taraflara mümkün olduğu kadar çabuk tekrar bilgi verilecektir⁴⁹⁵.

Toplantı gününde kolaylaştırıcı, toplantının çerçevesini çizecek, oturumun amacını ve karşılıklı beklentileri ortaya koyacaktır. Kolaylaştırıcı, mükellefi ve Avustralya Vergi Dairesi olay çalışanını, sürecin başında anlaşmazlıkla ilgili bakış açısını ortaya koymaya davet edecektir. Katılımcılar (olayın içinde yer alan Avustralya Vergi Dairesi çalışanları, müdahil olanlar, vergi mükellefleri ve temsilcileridir), vergi anlaşmazlığına ilişkin yorumlarını ve kendi kaygılarını özet şekilde aktarırlar. Daha sonra kolaylaştırıcı, mükellefe ve Avustralya Vergi Dairesi çalışanına, seçenekleri değerlendirerek bir sonuca ulaşmak için yardım edecektir. Karşılıklı anlaşma sağlamak için kolaylaştırıcı her bir tarafın bakış açısının özetini yapacak, katılımcılar, kolaylaştırıcının özetine kısa bir cevap verecektir. Katılımcılar, seçenekleri değerlendirmek ve karar vermek için tüm gündem maddelerini tartışacaklardır. Bu süreçte katılımcılar, iyi niyetli, diğer tarafa saygılı, açık ve şeffaf, sorunu çözmek için objektif bir bakış açısına sahip ve müzakereye istekli olmalıdırlar. Ayrıca, bu sürece katılan kişilerin, tartışma ve anlaşmazlığı çözmek için tarafları temsile yetkili olması gerekmektedir. Eğer süreç sonunda, taraflar mutabıklarsa, kolaylaştırıcı, kolaylaştırma sürecindeki sonuçları kayıt altına almada yardımcı olacaktır⁴⁹⁶. Eğer sonuca ulaşılmadıysa, olağan sürece göre, denetim veya

⁴⁹⁴ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-amicitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁴⁹⁵ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-amicitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁴⁹⁶ Avustralya Vergi Dairesi, kurum içi kolaylaştırmaya ilişkin sitesinde bir örneğe yer vermiş. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini sürdüren bir şirket vergi teşvik indiriminden yararlanacağı konusunda bir iddiada bulunmuştur. Geri ödemenin önemli bir miktarı içereceği dikkate alındığında, vergi dairesi bir inceleme başlatır. Zaman baskısı yüzünden, inceleme elemanı,

itiraz süreci işletilecektir. Kolaylaştırmanın başarılı olmaması durumunda, vergi mükellefinin hakları etkilenmeyecektir⁴⁹⁷.

Kolaylaştırma sürecinde açıklanan bilgi, bilgi veren tarafından kabul edilmediği sürece, sadece bu süreçte kullanılacaktır (açıklamanın kanunlarca gerekmesi ve bilginin insan hayatına ve güvenliğine tehlike oluşturması durumları istisna tutulmuştur)⁴⁹⁸. Bu tarafları daha açık ve dürüst olmaya teşvik etmektedir. Süreç içerisinde yazılan ve konuşulan şeyler süreç dışında tekrarlanamaz. Kolaylaştırıcı, kolaylaştırma hakkında, diğer katılımcılarla, sürecin içinde yer alan kişiler (avukat veya uzman danışmanlar gibi) ve katılımcılar tarafından kabul edilen diğer kişilerle sadece konuşabilir ve yazışabilirler. Bu anlamda bilgilerin değişimindeki gizlilik de korunmuş olmakla birlikte, temelinde gizlilik olan düzenlemenin mükelleflerin güvenini ve süreçteki âdillik algısını arttıracığı vurgulanmıştır⁴⁹⁹.

Avustralya Vergi Dairesi ve şirket arasında kolaylaştırma yolunu önerir. Daha önce süreçte yer almayan, eğitilmiş Avustralya Vergi Dairesi çalışanı, anlaşmazlığı kolaylaştırmak için belirlenir. 4 saat süren kolaylaştırma sürecinde, Avustralya Vergi Dairesi, öncelikle anlaşmazlığa ilişkin görüşünü açıklar ve şirket Avustralya Vergi Dairesi'ne ek bilgi sağlar. Şirketin geri ödemenin yarısını hak kazandığı belirgin hale gelir. Süreç, şirketin hak ettiği geri ödemenin hemen sağlanması taahhüdüyle sonuçlanır. İade durumunu ve araştırma geliştirme uyum zorunluluğunu şirket daha iyi anlar ve vergi dairesi kısa sürede incelemeyi tamamlar. Örnek için bkz. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, erişim tarihi: 19.11.2015.

⁴⁹⁷ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-acilitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁴⁹⁸ **Jone/Maples**, s. 562.

⁴⁹⁹ **Jone/Maples**, s. 562. Bu çerçevede arabulucunun/kolaylaştırıcının Avustralya Vergi Dairesi tarafından atanmaması gerektiği, arabulucuların tayininin bağımsız bir organ tarafından (Arabuluculuk Birimi-Mediation Unit olarak adlandırılmış- adalet sistemi içerisinde bağımsız bir birimin kurulması olarak düşünülmüş) üstlenebileceği belirtilmiştir. Taraflarca bir arabulucu belirlenmediği sürece, arabulucunun Arabuluculuk Birimi tarafından belirleneceği belirtilmektedir. Vergi idaresiyle kıyaslandığında birçok mükellefin malî kaynağa ulaşmada sınırlı olması sebebiyle arabulucunun ücreti bu birim tarafından karşılanacaktır. Bağımsız bir arabulucunun belirleniminin, arabuluculuk sürecinde tarafları tamamen açıklık konusunda cesaretlendireceği ve ortaya çıkan kaygıları hafifleteceği ifade edilmiştir. Arabuluculuk birimi içerisinde ise, anlaşmazlık sürecinde pratik yapan dava vekillerinin, özel anlaşmazlık çözümü konusunda eğitilmiş hukuk danışmanlarının, emekli hâkimlerin ve eğitilen yetenekli ve onaylanmış kişilerin yer alması düşünülmüştür. Araştırmacılar arabuluculuk sürecinde kolaylaştırıcı rol verilen arabulucuların hukuk bilgisinin ön şart olmadığına inanmalarına rağmen, özel vergi profesyonellerinin de (avukat ve muhasebecilerin) heyetin bir parçası olabileceği belirtilmiştir. Buna karşılık, Amerika Birleşik Devletleri'nde, önceden vergi hukukuna ve vergi sorunlarına bir yakınlığı olmayan arabulucuların süreci yavaşlatabileceği, özellikle karmaşık sorunlarda, teknik konuları anlayacak bir kapasitenin veya hukuk bilgisinin arabulucularda olması gerektiği belirtilmektedir. Bkz. **Jone/Maples**, s. 559-560.

Kolaylaştırıcının rolü, anlaşmazlığı çözmek ya da en azından çözüme doğru ilerletmek için katılımcılar arasındaki tartışmayı yönetmektir. Kolaylaştırıcı; süreci yürütmede, deneyimli, yetenekli ve eğitilmiş olmalıdır. Hukuk kuralları içerisinde kalacak ve iyiniyetli davranacak, süreçte dürüstlüğü ve adaleti savunacak, makul bir süreç içinde sonuca ulaşmak için çaba gösterecek, tarafsız ve bağımsız olacaktır. Bu anlamda, arabulucunun/kolaylaştırıcının Avustralya Vergi Dairesi'den bağımsız olmasının, arabuluculuk sürecinin adilliğini olumsuz yönde etkileyecek önyargıdan kaçınmak için önemli olduğu vurgulanmıştır⁵⁰⁰.

Kolaylaştırıcı, anlaşmanın sonucunda bir çıkara sahip olmayacak, Avustralya Vergi Dairesi çalışanı olarak kolaylaştırıcı cari ücret dışında herhangi bir ücret talep etmeyecek ve kabul etmeyecektir. Tarafları, tartışmayı sürdürmek için gerekli olan önlemleri almak dışında, başka bir şeye zorlayamayacaktır. Gizlilik gereklerine bağlı kalmalıdır. Kolaylaştırıcı, bir veya birden fazla katılımcının iyi niyetli olmadığını veya önyargılı ve sürecin devamına zarar verebileceğini düşünüyorsa, süreci sonlandırmalı veya askıya almalıdır⁵⁰¹.

Bu süreçte mükellef kendini temsil edebileceği gibi bir vekil de seçebilir. Önemli olan süreçte iki tarafın da mutlaka temsil edilmesidir⁵⁰². Sürecin üç ay içerisinde tamamlanması gerektiği öngörülmekle birlikte, bir zaman çizelgesi belirlemenin zor olacağı üzerinde durularak, bunun bir hayli çeşitlilik gösterebileceği belirtilmektedir⁵⁰³.

Ayrıca kolaylaştırma sürecinin sonunda, vergi dairesi, hem Avustralya Vergi Dairesi çalışanından hem de vergi mükellefinden bir geri bildirim istemektedir. Bu şekilde sürecin etkinliği ölçülmeye çalışılmakta ve sistemde yenilik yapılması durumunda bu bilgilerden yararlanılacağı belirtilmektedir⁵⁰⁴.

⁵⁰⁰ **Jone/Maples**, s. 559.

⁵⁰¹ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-acilitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁵⁰² **Jone/Maples**, s. 561.

⁵⁰³ **Jone/Maples**, s. 568.

⁵⁰⁴ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-acilitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

c. Erken Tarafsız Değerlendirme (Early Neutral Evaluation)

İdari İtiraz Komisyonu'na veya Basit Vergi Anlaşmazlıkları Komisyonu'na (Small Taxation Claims Tribunal-1 Temmuz 2015'den itibaren artık Vergi & Ticaret Dairesi'ne-Taxation & Commercial Division) bildirilen her olay için bu süreç başvurulabilir. Uzman kıdemli çalışanlar, taraflar için kaynak tasarrufu sağlayacak, uzun veya masraflı yargılama süreci olmadan anlaşmazlığı çözmek için her bir yeni başvuruyu inceleyeceklerdir. Süreç, erken aşamada, mükellefi dinlemeye, onunla tartışmaya ve delilleri kabul etmeye odaklanır. Ayrıca bu aşamada görev alan çalışan, Avustralya Vergi Dairesi'nin diğer çalışanlarıyla da sorunu çözmek için irtibat kuracaktır. Bu sürecin özellikle şu anlaşmazlıklarda uygulandığına değinilmiştir:

- Para değeri düşük olan anlaşmazlıklarda,
- Vergi dairesiyle iyi bir geçmişi olan mükelleflerinin sorunlarında,
- Tartışmasız hukukî konularda,
- İsbatın temel sorun olduğu durumlarda,
- Anlaşmazlığın sadece maruz kalınan bir cezayla ilgili olduğu durumda⁵⁰⁵.

Bu süreçte tam sonuca ulaşılmadığında ise, anlaşmazlıkla ilgili olan konuları daraltmak, belirlemek ve gecikme olmaksızın sadece doğru konularla ilgili duruşmaya devam etmek amaçlanmaktadır⁵⁰⁶.

Ayrıca Avustralya Vergi Dairesi, büyük şirketler için bağımsız gözden geçirme sürecini de işletmektedir. Doğal ve karmaşık sürecin, etkin ve zamanında sonuçlanabilmesi için sürecin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır. Bu mükelleflere, Avustralya Vergi Dairesi'nin denetimi bitirilmeden önce, Avustralya Vergi Dairesi'nin önerdiği sonucu bağımsız bir şekilde gözden geçirilmesini isteme hakkı verilmektedir⁵⁰⁷.

⁵⁰⁵ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-acilitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁵⁰⁶ Bkz. https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution/In-House-acilitation/?page=1#Statement_of_expectations, erişim tarihi: 18.11.2015.

⁵⁰⁷ <https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Independent-review/Independent-review-of-Large-Business-and-International-Statement-of-Audit-Position/>, erişim tarihi: 20.11.2015.

D. Hollanda

1. Genel Olarak

Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi (The Dutch Tax and Customs Administration-DTCA-Belastingdienst), gönüllü vergi uyumunu sağlamayı vergi idaresinin temel ilkesi olarak benimsemektedir. 2012 stratejik planında vizyon ve misyonunu nispeten farklı bir yönde formüle ederek, temel amaçlarının, vatandaşların ve şirketlerin kendi sorumluluklarını yerine getirmelerini maksimize etmek olduğunu belirtmektedir⁵⁰⁸.

Hollanda'da vergi matrahına karşı itiraz sebeplerine de yer vererek, Hollanda Vergi İdaresi'ne başvurmak mümkündür⁵⁰⁹. Belirlenen gelirin toplamına, uygulanan cezaya, tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş verginin faizi gibi konulara karşı karar tarihinden itibaren 6 hafta içinde itiraz edilebilmektedir⁵¹⁰. Vergi denetmenine yapılan bu başvurunun sonucuna göre, mükellef, yerel mahkemeye başvurulabilmektedir. İsteğe göre, vergi idaresinin kararına kadar veya gelecek olan mahkeme kararına kadar verginin tahsili durur⁵¹¹.

Hollanda'da “geliştirilmiş ilişki” (enhanced relationship), veya “yatay denetleme” (horizontal monitoring) programlarıyla vergi idaresi ile mükellef arasındaki işbirliğinin sağlanması amaçlanmaktadır⁵¹². Bu amaçla yayımlanan “geliştirilmiş işbirliği” programında, anlaşmazlık bakımından kimin daha güçlü olduğu veya dava açılırsa kimin kazanacağını tartışılmasından ziyade, mükellef ve vergi idaresi arasındaki uzlaşma sonucunda elde edilecek çıkara (reconciling interest)

⁵⁰⁸ Alink/Kommer, s. 16-17.

⁵⁰⁹ Alink/Kommer, s. 193. İtirazın süresinde yapılmaması veya itiraz sebeplerinin bildirilmemesi durumunda itiraz reddedilir. Süresinde bildirilen itirazlarda, itirazın sonucunun mükellef için önemli bir yarar teşkil etmesi ve yeniden gözden geçirilmesine ilişkin nedenler olduğunda, vergi denetmeni hakkaniyet kuralı gereğince itirazı ciddi bir şekilde inceler. Bu süreçte mükellef, kendi gerekçelerini açıklama hakkına sahiptir. Sürecin sonunda vergi denetmeni kendi görüşlerine yer veren bir rapor hazırlayacaktır. Denetmenin kararıyla birlikte sonuç mükellefe gönderilir. Bu belge, denetmenin kararına karşı ilk derece mahkemesine başvuru hakkını da verir. Vergi denetmeninin yaptığı bu inceleme sırasında, daha fazla bilgiye ihtiyaç duyması durumunda mükellef bu bilgiyi temin etmelidir. Denetmen tarafsız ve bağımsız davranmalıdır. Bkz. Alink/Kommer, s. 193-194.

⁵¹⁰ Sporken/Van der Vegt/Konings, s. 15 vd.

⁵¹¹ Alink/Kommer, s. 193; http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechnique_s_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵¹² www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

odaklanılmıştır⁵¹³. 2002 yılında yayımlanan raporda (WRR Raporu)⁵¹⁴, vatandaşların büyük çoğunluğunun hükümetle ilişki içinde olmayı istedikleri ve bu ilişkinin dikey değil yatay olmasının gerektiği belirtilmiştir⁵¹⁵. Ayrıca, eşitlik ilkesi bakımından bir yumuşatmaya gidilerek, hükümetin, uyumlu vatandaşlara daha esnek davranabileceği, kendi kendilerini yaptıkları denetime güvenebileceği önerisinde bulunulmuştur. Hükümet ise, yatay ilişkinin vergi mükelleflerine daha fazla yük getireceğini belirtmiştir. 2005 yılında yatay denetleme konusundaki kendi görüşünü yayımlayan Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi dairesi ve mükellef arasında daha eşit şekilde iletişim kurmayı ve ilişkiyi geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu programın, vergi denetiminin uyumlu vergi mükellefleri için daha esnek olacağı sonucunu ortaya koyacağını; vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler bakımından ise, vergi dairesinin onların yönünü değiştirebileceği ihtimalini; yani daha uyumlu olmalarını sağlayacak bir sonucun ortaya çıkmasını destekleyebileceğini vurgulamıştır⁵¹⁶.

2006 yılında, bir şirket ve vergi idaresi arasında, temelinde vergi idaresi ve şirketin şeffaflık, etkili usûller ve etkin izleme, karşılıklı güvenin ve anlayışın olduğu, anonim bir uygulama anlaşması yayımlanmıştır⁵¹⁷. Şirketin kendi iç

⁵¹³ **Vollebregt**, s. 161.

⁵¹⁴ Hollanda hükümetinin danışma organı olan Hükümet Politikası için Bilimsel Konseyin (The Scientific Council for Government Policy-Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid, WRR) amacı kamu yararını ilgilendiren gelecekteki gelişmeler hakkında hükümete tavsiye vermektir. Bu çerçevede 2002 yılında yayımlanmış olan rapordur. **Vollebregt**, s. 161.

⁵¹⁵ **Vollebregt**, s. 161.

⁵¹⁶ **Vollebregt**, s. 161. Bu kapsamda, 20 gönüllü (daha sonra sayı 40'a çıkmış) büyük şirket için bir pilot program oluşturulmuştur. Vergi dairesi, bunu, şirketlerin yönetim kuruluyla yapılan kişiye özgü bir uygulama sözleşmesiyle sonuçlandırma niyetindedir. Yapılan bu anlaşmayla vergi dairesi, önemli bir gelişmenin ortaya çıktığı anda kendisiyle paylaşılmasını amaçlamıştır. Böylelikle, düzenli vergi incelemeleriyle, gerçekleştiği andan yıllar sonra ortaya çıkacak anlaşmazlığı, aslında ortaya çıktığı anda çözmeyi istemektedir. Orta ve küçük ölçekli işletmeler için ise, büyük işletmelerle olduğu gibi anlaşma yapmaktan ziyade, vergi idaresi, ortak menfaatleri tanımlayacak, benzer şirketleri bir araya getirerek bir program yapma yaklaşımı göstermektedir. Amaç, şirketlerin ve vergi dairesinin uyum maliyetini düşürmektir. Gerçek kişilerin normalde vergi beyannamelerindeki bilgilerinin kontrolü üçüncü kişilerde var olan bilgilere göre yapılmaktadır. Vergi beyannamesinin hazırlanma sürecinde önceden doldurulmuş vergi beyannamesi (pre-filled tax return) sistemini geliştirmek yoluyla değişiklik yapılması önerilmektedir. Büyük ölçüde tamamlanmış veya tamamlanmış vergi beyannamesi sağlanarak, vergi dairesi önemli ölçüde süreci kolaylaştırabilir ve uyum maliyetini önemli ölçüde düşürebilir. Bkz. **Vollebregt**, s. 162.

⁵¹⁷ **Vollebregt**, s. 164. Uygulama anlaşması (enforcement agreement), vergi daireleri ile mükellefin birbirleriyle nasıl başa çıkacaklarını belgelendirir. Vergi dairelerine ilişkin, vergi beyannamelerinin incelenmesi, soruların cevaplanması, vergi denetlemesinin amacının ne olduğunu şirkete gösterme gibi iç süreci hızlandırmayı birbirlerine taahhüt ederler. Ne zaman vergi dairesinin bir sorusu olursa, onlar sorunun arka plânını da açıklayacaklardır. Vergi mükellefi de vergi dairesiyle güncel olarak temel vergi konularına ilişkin iletişim halinde olacak ve tüm ilgili belgeleri vergi dairesine sağlayacaktır. Ayrıca mükellef, şirket çalışanıyla konuşmak için vergi dairesine izin verecektir. Bkz. **Vollebregt**, s. 164.

denetimini yapması; vergi dairesinin ise, yıllar önceki vergi sorunlarıyla uğraşmaktan ziyade, vergi dairesine bildirilen mevcut vergiye ilişkin sorunlarla uğraşması amaçlanmaktadır⁵¹⁸. Bu anlaşma birçok görüşü tetiklemiş ve bu anlaşmanın vergi dairesine ek yetkiler sağladığı ve otoritesini güçlendirdiği belirtilmiştir⁵¹⁹. Taraflar iletişimle ilgili sorun yaşamaları durumunda uygulama anlaşmalarının anlaşmazlığı çözmek için kullanılmayacağı vurgulanmıştır⁵²⁰. Hükümet, bu süreçte, anlaşmaya arabuluculukla ilgili bir cümle eklemeyi önermiştir ama kabul edilmemiştir⁵²¹.

2008 yılında, vergi dairesiyle iki tür anlaşmazlığın mevcut olabileceğinden bahsedilmiştir. Teknik konularla ilgili bir vergi anlaşmazlığının ortaya çıkması durumunda mükellef, vergi dairesiyle arasında uygulama anlaşması olsa da olmasa da, idarî başvuru mekanizmalarını kullanacak ve dava yoluna da gidebilecektir. İkinci tip anlaşmazlık ise, mükellef ve vergi dairesi arasında olan iletişimden kaynaklı olan anlaşmazlıktır. Hükümete göre, bu tip anlaşmazlıklar mahkemede asla sona ermeyecektir. Bu durumda, hükümet, uygulama anlaşmalarında, mükellef ve vergi idaresine anlaşmazlık çözüm yollarını denemesini (arabuluculuk gibi) önermektedir⁵²².

Hükümetin yatay denetleme programına ilişkin ilk tepkileri genelde olumsuz olmuştur⁵²³. Ancak daha sonra tepkiler yumuşamıştır. Nitekim, yatay denetlemenin, temelde, vergi dairesi, mükellefler ve vergi danışmanları arasındaki ilişkilerin değişmesi bakımından sessiz bir devrim olduğundan bahsedilmiştir⁵²⁴. Ayrıca, vergi istisnasına yol açmayacak yatay izlemeyi ve kanun önünde eşitlik ilkesini açıklamak için uygulama anlaşmalarının yayımlanması savunulmaktadır⁵²⁵. Yatay izlemenin, mükellefler ve vergi dairesi arasında daha fazla anlaşmayı ortaya çıkaracağı beklenildiği için, teknik vergi konularında vergi dairesinin pozisyonunun vergi mahkemeleri ve ayrıca akademi tarafından daha az tartışılacağı şeklinde

⁵¹⁸ Vollebregt, s. 163.

⁵¹⁹ Vollebregt, s. 164.

⁵²⁰ Vollebregt, s. 164.

⁵²¹ Vollebregt, s. 164.

⁵²² Vollebregt, s. 163.

⁵²³ Bu konuda yapılan tartışmalardan biri, bir şirket yatay denetleme programına davet edilse ve şirket bu daveti kabul etmese bunun sonucunun ne olacağına ilişkindir. Bunun anlamı, şirketin, vergi dairesiyle iyi bir iletişim kurmak istemediği mi veya vergi dairesinden bir şeyler sakladığı mı olacaktır.

⁵²⁴ Bu yaklaşıma yönelik bkz. Vollebregt, s. 163-164.

⁵²⁵ Vollebregt, s. 164.

yorumlanmaktadır⁵²⁶. Ayrıca, eşitlik ilkesi gereğince uygulama anlaşmalarının açık olmaları ve yayımlanmaları gerektiği, “Sezar’ın hakkını Sezar’a” vermeyi cömertçe ifade eden şirketler bakımından, ancak yatay denetlemenin ayakta tutulabileceği belirtilmektedir.

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlığı yargı yolu dışında uzlaşarak çözmeyi amaçlayan bu metodun uygulanmasının, hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından anlayış değişikliğini gerektirdiği belirtilmektedir⁵²⁷. Çünkü, vergi idaresi ile mükellefin iletişimlerinden kaynaklı anlaşmazlıklar dışında teknik vergi anlaşmazlıklarının da bulunduğu dikkate alındığında, elbette, yatay denetleme programıyla, tüm vergi anlaşmazlıklarından kaçınmak mümkün değildir. Ancak anlaşmazlıkların, daha yapıcı bir atmosferde, daha hızlı ve iyi sonuçlar elde edilerek çözümlenebileceği vurgulanmıştır⁵²⁸. Ayrıca yatay izleme programı hem idare hem de mükellef açısından uyum maliyetini (compliance cost) önemli ölçüde düşürecektir⁵²⁹. Bu metodun başarısı, elde edilen sonucun diğer mükellefleri de kapsayacak olmasıdır⁵³⁰.

2. Arabuluculuk

Hollanda vergi sistemi, ayrıca vergi dairesi ile mükellef arasında anlaşmazlıkların mahkemeye intikal etmeden çözümlenebilmesi için arabuluculuk da 2005 yılından beri kullanılmaktadır⁵³¹. Arabuluculuk 2013 yılında Hollanda hukuk sistemi içinde yer almaktadır⁵³². Bir anlaşmazlığın mahkeme kararıyla sonuçlanmasının zaman kaybettirici ve masraflı olabileceği, mahkeme kararlarının tahmin edilemez sonuçlar ortaya çıkarabileceği, her zaman elverişli bir sonuç sağlamayacağı belirtilerek, arabuluculuktan yararlanılmaya başlanmıştır⁵³³. Arabuluc

⁵²⁶ Vollebregt, s. 164.

⁵²⁷ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015; Vollebregt, s. 165.

⁵²⁸ Vollebregt, s. 165.

⁵²⁹ Vollebregt, s. 165.

⁵³⁰ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015.

⁵³¹ www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015; Vos, s. 1.

⁵³² http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵³³ Alink/Kommer, s. 194. Arabuluculuk, hızlı ve taraflar olay üzerindeki kontrolünü kaybetmeden çözüm üretmesi ve dava seçeneğine göre maliyetinin düşük olması gibi avantajlara sahiptir. Süreçteki çözüm, yargı yolunun aksine iki taraf için de olumludur ve şahsileştirilmiş, tarafların

uluk hem yargı aşamasında hem de idarî aşamada başvurulabilecek bir yoldur⁵³⁴. Bir vergi veya gümrük anlaşmazlığı içinde olan mükellefe taraflarca kabul edilebilir bir çözüm bulmak için arabuluculuk seçeneği sunan vergi idaresi, kendi internet sitesinde arabuluculuğa ne zaman ve nasıl başvurulacağına ilişkin bilgilere yer vermekte ve mükellefleri bu yolu kullanmaya teşvik etmektedir⁵³⁵. Ceza içeren olaylarda, arabuluculuğa başvurulamaz⁵³⁶. Hukukun yorumlanması konusunda bir ilke kararı verilmesi gerektiğinde, mahkeme kararına ihtiyaç duyulan durumlarda

ihtiyaçlarına/beklentilerine uygundur. Bu süreçte genellikle bir toplantı anlaşmazlığı çözmek için yeterli olmaktadır ve bu toplantının süresi ortalama dört buçuk saattir. Arabuluculuk yolunu seçtikten sonra, görüşme aşamasına gelmek ise birkaç haftayı almaktadır. Bu açıdan dava yoluna oranla çok hızlı bir şekilde anlaşmazlığı çözüme kavuşturmak mümkün olmaktadır. Vergi dairesi, arabuluculuklarının yaklaşık % 80'inin olumlu sonuçlandığını belirtmiştir. Arabuluculuk ayrıca tarafların iletişimi sürdürmeleri için faydalıdır. İki tarafa da şikâyetlerini dile getirmek için imkân verilmekte ve iletişim halinde sorunu çözmek çoğu zaman daha kolay olmaktadır. Arabuluculuğun, mükellef için hiç bir maliyeti de bulunmamaktadır (kendi oluşturduğu maliyetler dışında, örneğin vergi danışmanı maliyeti gibi). Bu faydaları yanında, taraflar açısından gönüllü olması ve hiçbir zorunluluğun olmaması dezavantajlı yanları olarak belirtilmiştir. Bu konuda bkz. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015; **Vos**, s. 3.

⁵³⁴ Yargı aşamasında da arabuluculuk sürecine başvurmak mümkündür. Yargılama aşamasında, yazılı olarak taraflara arabuluculuk önerisinde bulunulur. Duruşma sırasında da hâkim sorunun arabuluculuğa uygun olduğunu belirterek, taraflara arabuluculuk önerisinde bulunabilir. Bu süreçte bütün bölge ve temyiz mahkemelerinde bulunan arabuluculuk yetkililerine başvurulur. Arabuluculuk yetkilileri, soruları cevaplar; diğer taraf arabuluculuğu önerir; taraflara uygun bir arabulucuyu bulmak ve ilk görüşmeyi ayarlamak için yardım eder. Eğer arabuluculuk tercih edilirse, süreç durdurulacaktır. Tarafların arabuluculuk anlaşmasına ulaşmaları durumunda ise, yargılamaya son verilecektir. Eğer anlaşamazlarsa veya kısmen anlaşılırlarsa, tamamen veya kısmen yargı aşaması kaldığı yerden devam edecektir. Arabuluculuk süreci, idarî aşamada başvuru olan arabuluculuk süreciyle aynı yolu izleyecektir. Tüm taraflar, kural olarak, süreçteki tüm görüşmelerde temsil edileceklerdir. Hollanda Arabulucular Federasyonu'na veya Adli Yardım Heyeti'nde (Legal Aid Board) olan arabulucular süreçte yer alacaktır. Ayrıca bunlar, Hollanda Arabulucular Federasyonu'nun kurallarına bağlı, bağımsız, tarafsız ve hızlı bir şekilde anlaşmaya ulaşabilmeyi amaçlamaktadırlar. Eğer taraflar arabulucudan memnun kalmazlarsa, Hollanda Arabulucular Federasyonu'nun şikâyet prosedürünü kullanarak, arabulucuyu şikâyet edebilirler. Bu süreçte, taraflar, arabulucu ücretini ortaklaşa ödeyeceklerdir. Bkz. **Vos**, s. 4; http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵³⁵ Bu açıdan Hollanda Vergi İdaresinin sitesinde mükellefler için arabuluculukla ilgili bilgilere yer verilmeyle birlikte, onların anlaşmazlığına arabuluculuğun uygun olup olmadığını değerlendirmeleri için bir kontrol listesine de yer verilmiştir. Bu listede çoğu soruya olumlu cevap verilmesi durumunda, arabuluculuğun dikkate alınmaya değer olduğu belirtilmektedir. Bkz. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵³⁶ http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, erişim tarihi: 21.09.2015; http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/ erişim tarihi: 21.09.2015; **Vos**, s. 1.

arabuluculuk yolu uygun değildir⁵³⁷. Arabuluculuk yolunu kullanmak mükellefler için tamamen ihtiyarîdir ve taraflar istedikleri zaman süreçten çekilebilirler⁵³⁸. Bu aşamada tarafların işbirliğine istekli olmaları, birbirlerini dinlemeye istekli ve konuşmaya açık olmaları önemlidir⁵³⁹. Tarafların sürece iyi hazırlanmaları, sorunu tespit edip hangi konuları bu aşamada çözüme kavuşturmak istediklerini ortaya koymaları gerekmektedir⁵⁴⁰.

Hollanda vergi dairesinin kendi bünyesinde arabulucuları olmakla birlikte, dışarıdan bir kişiyi de arabulucu olarak görevlendirmek mümkündür. Temelde Hollanda vergi dairesi, Hollanda Arabuluculuk Enstitüsü'nün davranış kurallarına göre çalışan iç arabulucularla çalışmaktadır⁵⁴¹. Vergi dairesinin kendi bünyesindeki arabulucuların görevlendirilmesi, tarafsızlık sorusunu ortaya çıkarmasına rağmen, bu arabulucuların uygulama deneyimlerinin genelde olumlu olduğu belirtilmiştir⁵⁴².

Arabulucu, her zaman tarafların dışındaki bir bölgeden gelmektedir ve taraflarla arasında iş ilişkisi veya şahsî bir ilişkisi bulunmamalıdır. Bir tarafın arabuluculuğa başvurması durumunda, vergi dairesi arabuluculuk koordinatörü (The Tax Authorities' Mediation Coordinator) diğer tarafa bildirecek ve gerekliyse ek bilgileri sağlayacaktır⁵⁴³. İki tarafın da (vergi mükellefinin de vergi idaresinin de) arabuluculuk sürecini başlatması mümkündür. Arabuluculuğa başvurulduğunda, arabuluculuk koordinatörü, çok kısa anlaşmazlığın ne olduğuyla ilgili ve taraflara ilişkin bir bilgi sahibi olur. Arabuluculuğu deneme konusunda taraflar anlaşmışta, Koordinatör, ilk buluşma tarihini belirleyecek ve içerden ya da dışarıdan bir arabulucu atayacaktır⁵⁴⁴. Arabulucu ise, sürece daha önceden taraflara veya anlaşmazlığa ilişkin bir bilgisi olmadan dâhil olur. Bu onun tarafsızlığını sağlamak

⁵³⁷ Alink/Kommer, s. 194.

⁵³⁸ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵³⁹ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵⁴⁰ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015.

⁵⁴¹ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; Vos, s. 2.

⁵⁴² Vos, s. 2. Vergi dairesinin çalışanı olan iç arabulucu, tarafsızlığını devam ettirmek için elinden gelenin fazlasını yapacaktır. Ayrıca Hollanda Arabulucular Federasyonu (The Netherlands Mediators Federation-MfN) tarafından bildirilen kurallara uymak zorundadır.

⁵⁴³ Vos, s. 2.

⁵⁴⁴ Vos, s. 2.

içindir⁵⁴⁵. İlk toplantıda arabulucu, süreçle ilgili ve arabuluculuğun yapısıyla ilgili taraflarla görüşür ve tarafların haklarını ve yükümlülüklerini belirten bir arabuluculuk anlaşması imzalanır⁵⁴⁶.

Arabuluculuk sürecinde gizlilik önemlidir. Arabuluculuk sürecinde ne olursa olsun, her şey süreç içerisinde kalır⁵⁴⁷. Gizlilik, tarafların süreçte istediklerini söylemelerini ve özgür hissetmelerini sağlamaktadır. Arabuluculuk sürecinde bir suç işlendiğine ilişkinin şüphenin oluşması durumunda ne olacağı konusu açık olmamakla birlikte, gizliliğin suçları kapsamadığı belirtilmektedir⁵⁴⁸. Bu durumda, suç şüphesinin, gizlilik zorunluluğuna dâhil olmadığı vurgulanmıştır.

Sürecde, vergi mükelleflerine, vergi bakış açısıyla sonuçları değerlendirecek avukat veya vergi danışmanları yardım edebilir⁵⁴⁹.

Arabulucunun rolü, anlaşmazlığının temelini ne olduğunu bulmak ve hangi konulara taraflarca çözüm bulunabileceğini ve hangi konuların bu aşamada çözümden uzak olacağını belirleyerek, taraflara çözüm bulma konusunda yardım etmektir⁵⁵⁰. Arabulucu iki tarafı da birbirlerini anlamaya teşvik etmeye çalışmaktadır. Sonuç arabulucu tarafından dayatılmaz. Çözüm bazen karşılıklı iletişim atmosferinde bulunur bazen de tamamen ticari bir çözüm üretilir. Bu noktada arabulucunun vergi hukuku bilgisine sahip olup olmaması gerektiği tartışılmaktadır. Vergi alanının teknik bir alan olması sebebiyle, vergi alanında tecrübeli olmayan arabulucunun taraflar arasındaki tartışmayı takip etmede zorlanacağı belirtilirken, diğer yandan da, vergi konularında bilgi sahibi olan birinin ise, olayın esasına odaklanacağından, tartışmanın altında yatan problemi gözden kaçıracağı ihtimali üzerinde de durulmaktadır⁵⁵¹.

⁵⁴⁵ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; **Vos**, s. 3.

⁵⁴⁶ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; **Vos**, s. 3.

⁵⁴⁷ **Vos**, s. 3.

⁵⁴⁸ **Vos**, s. 3.

⁵⁴⁹ **Vos**, s. 3.

⁵⁵⁰ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; **Alink/Kommer**, s. 194.

⁵⁵¹ **Vos**, s. 5. Hollanda Vergi Arabuluculuğu Derneği (The Dutch Tax Mediation Association-Vereniging voor Fiscale Mediation VFM) 2007 yılında kurulmuştur. Bu dernek, vergi anlaşmazlıklarında ve vergi konularının rol oynadığı ticarî uyuşmazlıklarda arabuluculuğa başvuruyu ve farkındalığı desteklemektedir. Bkz. **Vos**, s. 5.

Eğer arabuluculuk sayesinde bir anlaşmaya ulaşıldıysa, taraflar çözümde anlaşmışlarsa, süreç, iki taraf için de bağlayıcı yazılı bir anlaşmayla sona erdirilir. Tüm noktalarda anlaşılabilmesi durumunda, kısmî bir anlaşmanın yapılması da mümkündür⁵⁵².

Arabuluculuk sürecinde vergilendirme sürecinin bir sonraki aşamasına geçilmez⁵⁵³. Taraflar anlaşamazlarsa veya sorunun bir bölümünde anlaşamazlarsa süreç kaldığı yerden devam edecektir.

E. Almanya

1. Genel Olarak

İdarenin kanunîliği ilkesinin ve vergilendirmede eşitliğin temel alındığı Almanya’da kanunen doğan vergi borcunun sözleşme ile ortadan kaldırılması mümkün değildir⁵⁵⁴. Ancak etkin bir vergilendirmenin sağlanması ve hukukî güven ortamının güvence altına alınabilmesi için bazı durumlarda vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşmanın yapılabileceği kabul edilmektedir⁵⁵⁵.

Alman Vergi Usul Kanunu’nun (AO-Abgaben ordung) 88’inci maddesine göre vergi idaresinin re’sen araştırma yapma görevi; mükellefin de işbirliği yapma ödevi bulunmaktadır. İdarenin araştırma yapma görevi kapsamında vergilendirmeye esas olan maddî unsur araştırması; mükellefin de işbirliği yapma ödevi çerçevesinde elindeki bilgi ve belgeleri idareyle paylaşması durumunda vergilendirmeye esas olacak maddî unsurların mutabakat içerisinde ortaya çıkabilebileceği

⁵⁵² http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; www.pcl.com, erişim tarihi: 18.09.2015; **Vos**, s. 3.

⁵⁵³ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, erişim tarihi: 21.09.2015; **Vos**, s. 3.

⁵⁵⁴ **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 20, s. 1157; **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 465, s. 145.

⁵⁵⁵ Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 1, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Maddî unsurlarda uzlaşmanın kanunîlik ilkesine aykırı olmadığı; vergilendirme sürecinde kanunîlik ve eşitlik ilkelerinden dolayı idarî sözleşmeleri baskılamamak gerektiği yönünde bkz. **Seer**, s. 129.

belirtilmektedir⁵⁵⁶. Ancak işletmenin iş hacmi ve kapsamı genişledikçe, vergiyle ilgili yapılacak işlemler de karmaşıklaşmakta ve belirsizleşmektedir. Bu sebeple bazı durumlarda maddî unsurlardaki eksikliklerin tamamlanması için uzlaşma yolu gündeme gelmektedir⁵⁵⁷.

2. Maddî Unsurlarda Uzlaşmanın Uygulanması

a. Genel Olarak

Maddî unsurlarda uzlaşma, hukukî güvenin sağlanması ve hukukî başvuruların azaltılmasına ve bu sayede vergiyle bağlantılı durumun gerçek niteliğinin tesbit edilebilmesi için iş ve zaman kaybının azaltılmasına hizmet etmektedir⁵⁵⁸. Kanunî bir dayanağı olmayan uzlaşma ilk olarak Federal Vergi Mahkemesi'nin kararlarında kabul edilmiş; daha sonra, Federal Maliye Bakanlığı tarafından esasları düzenlenmiştir⁵⁵⁹.

Bu başlık altında öncelikle maddî unsurlarda uzlaşmanın kapsamına; ardından da sonuçlarına yer verilmektedir.

b. Maddî Unsurlarda Uzlaşmanın Kapsamı

Maddî unsurlarda uzlaşma (Tatsächliche Verständigung) vergiyle bağlantılı durumun gerçek mahiyetinin tesbitinde mümkün olabilmektedir. Hukukî konular üzerinde uzlaşma yapılamamaktadır. Maddî unsurlarda uzlaşmanın yapılabilmesi için ise, vergiyle bağlantılı durumun gerçek niteliğini tesbit etmenin çok karışık ve zor olması, buna bağlı olarak orantısız ve fazla bir harcama yapılmasına neden olması gerekmektedir. Bu anlamda maddî olayın belirlenemiyor olması veya

⁵⁵⁶ **Seer**, s. 8-9. Bu aşamada henüz özel bir anlaşma şeklinin olmadığı; vergi idaresinin ihbarnameyi hazırlarken, mükelleften gelen bilgi ve belgeleri makûl derecede kesinlik ve uygunluk kontrolünden geçirerek esas alacağı vurgulanmaktadır. Bkz. **Seer**, s. 9.

⁵⁵⁷ Bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 20, s. 1157; **Seer**, s. 9 vd.

⁵⁵⁸ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 5, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁵⁹ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

belirlenmesinde katlanılmayacak büyüklükte bir çaba gösterilmesi durumunda uzlaşma yapılması mümkündür⁵⁶⁰. Vergiyle bağlantılı durumun gerçek niteliğinin karışık olması maddî unsurun tesbitinin güç olduğu belirlemesine tek başına dayanak oluşturmamaktadır. Tahmini iş yükü ve sonucunda vergiledirilebilecek değer arasındaki orantının da ayrıca dikkate alınması gerekmektedir. Bu noktada, yargı sürecinin getireceği yükün- şüpheli durumlarda mükellefin dava açması üzerine vergi idaresi aleyhine yargı sürecinde gelen yükün- de göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmektedir⁵⁶¹.

Maddî unsurlarda uzlaşma, belirli hukukî sonuca dâhil olan durumlar hakkında (hukukî sonucun alanına giren konularda); hukuk kurallarının uygulanması hakkında ve açıkça yanlış bir sonuca yol açacak olması durumlarında yapılamaz. Buna karşın, maddî unsurdaki bir ön sorun hukukî değerlendirmenin parçası olabilir. Böyle bir durum maddî unsurlarda uzlaşmaya engel değildir⁵⁶². Nitekim maddî unsurlarda uzlaşma yapılmasının her zaman hukukî bir sonucu da bulunmaktadır ve anlaşmazlık konusu olan maddî unsur tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Bu sebeple bu ikisini ayırt etmek kolay olmamaktadır⁵⁶³.

Federal Vergi Mahkemesi'nin istikrarlı kararlarına göre, maddî unsurlarda uzlaşma tarha ilişkin ön işlemler sürecinde özellikle inceleme denetimi aşamasında

⁵⁶⁰ **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 21, s. 1158; **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 465, s. 145-146; Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı III, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. İsbatlanabilirlik seviyesi ne kadar azalır, vergi idaresinin mükellefle anlaşma olanağının o kadar artacağı yönünde bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 20, s.1157. Vergi borcuna sebebiyet veren maddî olayların ne olduğunun tam olarak tesbit edilemediği durumlara bir örnek gösterilmiştir. Bu örnekte, doktor olan (A)'nın muayenehanesinin bekleme odasında dergilerin olduğu; bu dergilerin hangilerinin aynı zamanda özel hayatta da kullanıldığının tesbitinin mümkün olmadığı; vergi idaresinin dergilerin % 80 oranında gider olarak gösterilmesini kabul ettiği belirtilmektedir. Bu durumda yetkili bir idarî temsilciyle uzlaşma yapabilmeyen mümkün olduğu kabul edilmektedir. Nitekim (A) işbirliği yapma ödevini vergi borcunu azaltıcı faktörler söz konusu olduğu için tam anlamıyla yerine getirememektedir. Örnek için bkz. **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 460, s. 144, Rz. 467, s. 146.

⁵⁶¹ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 3, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁶² Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 2.2 ve 2.3, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁶³ **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 467, s. 146. Dolaylı da olsa maddî unsura ilişkin belirlemenin hukukî sonuca de etkili olacağı; vergi açısından esaslı maddî unsura ilişkin yapılan bütün anlaşmaların ödenecek verginin miktarının belirlenmesine de etkili olacağı yönünde bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 22, s. 1158. Maddî unsurla hukukî unsurun birbirinin içine geçtiği ve ayrılmasının güçlük arz ettiği konular hakkında bkz. **Seer**, s. 13-18.

ve yargı sürecinde gerçekleştirilebilir. Özellikle ceza yargılama sürecinin başlamasından sonra başlatılan vergi inceleme denetimi sırasında cezai işlemlerden sorumlu organ veya savcının sürecin zaman olarak başında olması gerekmektedir⁵⁶⁴.

Maddî unsurlarda uzlaşma, özellikle, değer tesbit edilmesi ve matrah tahmin edilmesi gereken durumlarda, değerlendirme alanı tanınan veya takdîri delilin olduğu durumlarda uygulama alanı bulmaktadır⁵⁶⁵. Maddî unsurlarda uzlaşma gerçekleşmiş-vukuu bulmuş olaylar açısından söz konusudur. Eğer maddî unsurlarda uzlaşma kapsamında tesbit edilen maddî vakıalar geleceğe de etkiliyse ve tarafların iradesi de bu yöndeysen maddî vakıa aynı kalmak şartıyla geleceğe etkili de sonuç doğurur⁵⁶⁶.

Tartışmalı olan bir konu, maddî olaylarda uzlaşmanın yazılılık şartına bağlanıp bağlanmadığıdır. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki sözleşmenin bağlayıcılığı, iradenin karşılıklı olması ve şüpheye yer vermeyecek şekilde dış dünyaya açıklanması durumunda ortaya çıkmaktadır⁵⁶⁷. Uzlaşmayı, yazılı olma şartına bağlama delil güvenliğinin sağlanabilmesi ve sözleşmenin isbat aracı olarak kullanılabilmesi için gereklidir. Uzlaşmanın şekil şartı konusunda açık bir düzenleme olmasa da uzlaşmanın yazılı bir şekilde yapılmasının gerektiği; vergi idaresinin de yazılılık şartını gerekli olarak gördüğü belirtilmektedir⁵⁶⁸. Ancak maddî öneme sahip

⁵⁶⁴ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 1, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Ayrıca bkz. **Seer**, s. 7. Maddî unsurlarda uzlaşmanın, Alman Vergi Usul Kanunu madde 398 ve Alman Ceza Muhakemesi Kanunu madde 153 çerçevesinde, davayı görececek asıl mahkemenin de onayıyla, savcının kamu davası açmayabileceği bir hâl olduğu yönünde bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 24, Rz. 45, s. 1414-1415.

⁵⁶⁵ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 4.1, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Maddî unsurlarda uzlaşmanın söz konusu olabileceği durumlar için ayrıca bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 20, s. 1157; **Seer**, s. 11 vd.

⁵⁶⁶ Bir varlığın faydalı ömrünü belirlemek veya bakım ve üretim maliyetlerini sınırlamak bu duruma örnek gösterilmiştir. Bkz. Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı yazısı, 4.2, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Belirsiz durumlara sürekli olarak uygulanacak hukukî sonucun tesbiti için "kabul vasıtasıyla" uyuşmazlık çıkmasının önlenmesini sağlayan "kabul sözleşmesi"nin uzlaşmanın farklı bir görünümü olduğu yönünde bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 22, s. 1158.

⁵⁶⁷ **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 23, s. 1159. İnceleme sonucunda yapılan kapanış görüşmesinde, inceleme tutanağının notlar kısmına "mutabakat sağlandı" şeklinde düşülen not sonucunda hukukî yönden bağlayıcı bir anlaşmadan bahsedilemeyeceği; hukukî yönden bağlayıcı olmayan bir "kararlaştırma"nın söz konusu olduğu yönünde bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 23, s. 1159.

⁵⁶⁸ **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 23, s. 1159; **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 465, s. 146; Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar

olmayan bir konuda inceleme tutanağına bir not koyarak veya şekil şartlarına bağlı olmaksızın uzlaşılabilceğı de belirtilmektedir⁵⁶⁹. Maddî unsurlarda uzlaşmanın sonuçlarına yazılı şekilde yer verilmesi yeterli olup, hukukî sonuçlarına ilişkin ayrıntıların kural olarak yer alması gerekmemektedir. Tarafların açık ve şüpheye yer vermeyecek şekilde maddî unsurlarda uzlaşmanın hukukî etki doğuracağı konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu, tarafların hataya düşmesini engelleme ve bundan kaynaklanan fesih ihtimalini azaltma amacına hizmet etmektedir. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma belgesinin bir sureti taraflara verilmektedir⁵⁷⁰.

Maddî unsurlarda uzlaşma yapılabilmesi için tarafların temsile yetkili olması gerekmektedir. Uzlaşmayı yapacak olan memurun idareyi temsile yetkili olması, en azından verginin tarh edilme kararını almaya yetkili olması gerekmektedir. Eğer uzlaşma görüşmesine tarh işlemine karar vermeye yetkili memur katılmazsa, bu eksiklik açık bir şekilde sonradan verilen icazet ile görüşmeye katılanlar önünde giderilebilir⁵⁷¹. Eğer vergi mükellefi bir temsilci vasıtasıyla temsil ediliyorsa, yetki belgesini sunması gerekmektedir. Bu belgede maddî unsurlarda uzlaşmayı yapabileceğine ilişkin bir açıklamanın açıkca yazılı olması gerekmektedir⁵⁷².

Maddî unsurlarda uzlaşma kural olarak belirli bir maddî vakiyaya ilişkin olabilir. Eğer maddî unsurlarda uzlaşma, birden fazla maddî vakiyaya ilişkin olursa, kural olarak birbirinden bağımsız uzlaşmanın yapılmasına çalışılmalıdır⁵⁷³.

hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 5.5, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁶⁹ Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 5, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁷⁰ Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 5.5, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁷¹ Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı 5.3, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Ayrıca bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 21, s. 1158; **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 465, s. 146-146.

⁵⁷² Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 5.2, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁷³ Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, 5.4, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

c. Maddî Unsurlarda Uzlaşmanın Sonucu

Maddî unsurlarda uzlaşmanın sonucunun vergi idaresini dürüstlük ve güven (objektif iyiniyet) ilkesi çerçevesinde bağlaması olduğu istikrar kazanmış mahkeme kararlarında belirtilmektedir⁵⁷⁴. Nitekim çelişkili davranma yasağının (venire contra factum proprium) da bunu gerektirdiği belirtilmektedir. Doktrinde de maddî unsurlarda uzlaşmanın (Alman İdari Usul Kanunu-Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) 54 ve devamı maddelerine göre) kamu hukukuna özgü bir sözleşme olarak nitelendirildiği, bu sebepten vergi idaresini bağladığı düşüncesi hâkimdir⁵⁷⁵.

Bir inceleme denetimi sonrasında belirli konularda nasıl davranılacağına ilişkin maddî unsurlarda uzlaşma ortaya çıktıysa, vergi idaresi bu uzlaşma metnine göre vergi ihbarnamesi düzenler. Maddî unsurlarda uzlaşma kapsamında anlaşılan hususlar, daha sonradan yapılacak idarî işlemlerin temelini oluşturmaktadır⁵⁷⁶. Temelinde uzlaşmanın olduğu idarî işlemlerin değiştirilmesi ise, anlaşılan husuların bağlayıcılığını kural olarak etkilememektedir⁵⁷⁷.

Maddî unsurlarda uzlaşma yalnızca tarafları bağlamaktadır. Bunun istisnası ise, bir işletmeyi küll olarak devralmadaki ve miras hukukundaki külli halefiyet durumlarıdır⁵⁷⁸.

⁵⁷⁴ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı 6.1, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019; **Hey**, in **Tipke/Lang**, § 3, Rz. 242, s. 124; **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 466, s. 146.

⁵⁷⁵ **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 22, s. 1158; **Seer**, s. 129; **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 466, s. 146. Maddî unsurlarda uzlaşmanın, İdarî Usul Kanunu 54 ve devamı maddelerinde düzenlenen kamu hukukuna özgü sözleşme (Der öffentlich-rechtlicher Vertrag) olduğu, bağlayıcı etkisini de buradan aldığı belirtilmektedir. Bu anlamda Alman İdari Usul Kanunu 54 ve devamı maddeleri kapsamında, kamu hukukuna özgü sözleşmelerin kapsamı; özel hukuk sözleşmelerinden ve diğer kamu hukuku sözleşmelerinden farkı; geçerliliği ve uygulanacak hükümleri hakkında bkz. **Detterbeck**, Rz. 775 vd., s. 274 vd. Bununla beraber, ağırlıklı görüşün Alman İdari Usul Kanunu 54 ve devamı ve Alman Vergi Usul Kanunu kapsamında uygulama alanı bulmayacağı yönünde olduğu, ancak vergilendirme sürecinde genel bir sözleşme yapma yasağı olmadığı yönünde bkz. **Seer**, s. 130-133.

⁵⁷⁶ Bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 24, s. 1159.

⁵⁷⁷ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı 6.2, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁷⁸ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddî unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı 6.2, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Yalnızca tarafları bağlayacağı yönünde ayrıca bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 24, s. 1160.

Maddî unsurlarda uzlaşmanın hukukî sonuçlarında hataya düşülmesinin bağlayıcı olma özelliğine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Buna karşın, vergi idaresi ceza yargılamasının başlatılması gibi tehditlerle mükellefi kendisiyle aynı fikirde olmaya zorlaması veya esaslı unsurlarda aldatması gibi durumlarda uzlaşma bağlayıcı etki doğurmamaktadır⁵⁷⁹.

Maddî unsurlarda uzlaşma tarafların anlaşmasıyla iptal edilebilir veya değiştirilebilir. Maddî unsurlarda uzlaşma sonucu tesis edilen bir idarî işlemin iptali veya değiştirilmesi, idarî usûle ilişkin düzenlemeler çerçevesinde söz konusu olabilmektedir⁵⁸⁰.

Maddî unsurlarda uzlaşma, mükellefe aşırı –makul olmayan bir yük getirmesi veya hukuken kabul edilmeyecek bir şekilde ortaya çıkması durumlarında geçersizdir. Ancak mükellef daha sonra kendi aleyhinde sonuçlanacak incelemeler veya uygulanma ihtimali olan bir ceza sebebiyle uzlaşma iradesini açıklamışsa, bu durumda uzlaşma geçerliliğini korumaktadır. Maddî unsurlarda uzlaşma örneğin, genel mantık ilkelerine veya hayatın olağan akışına aykırıysa geçersiz olmaktadır. Alman Medeni Kanunu'nda (Bürgerliches Gesetzbuch-BGB) belirtilen muvazaa (Alman MK. m. 117); fesih (Alman MK. m. 119,201,123); açık irade sakatlıkları (Alman MK. m. 154); yetkisiz temsil (Alman MK. m. 164 vd.); işlemin temelden çökmesi (Alman MK. m. 313) gibi durumlarda da maddî unsurlarda uzlaşma geçersiz olmaktadır. Geçersizlik, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 130'uncu maddesinin ikinci fıkrasından da kaynaklanabilmektedir. Bu konuda verilen örnek, mükellefin, uzlaşmanın temeline esas alacak konuları kasıtlı olarak yanlış ifade etmesi veya gizlemesi ve vergilendirme için gerekli olan maddî unsurları vergi idaresinden saklaması durumlarıdır⁵⁸¹. Maddî unsurlarda uzlaşmanın ortadan kalkmasından

⁵⁷⁹ **Birk/Desens/Tappe**, Rz. 466, s. 146.

⁵⁸⁰ **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 24, s. 1160; Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 7.1, 7.2, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁸¹ Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarhına temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 8.1, 8.2, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019. Maddî unsurlarda uzlaşmanın geçersizliğine ilişkin ayrıca bkz. **Seer**, in **Tipke/Lang**, § 21, Rz. 24, s. 1160. Geçersizlik sebepleri bir taraftan kaynaklanmışsa ve maddî unsurlarda uzlaşma herhangi bir idarî işlem yapmada dikkate alınmamışsa, mükellef geçersizliği ortaya koyması durumunda, vergi idaresi de aynı fikirdeyse vergi idaresi mükellefe anlaşılan hususların artık geçersiz olduğunu bildirir. Eğer vergi idaresi maddî unsurlarda uzlaşmayı devam ettirme kanaatindeyse, mükellefle aynı fikirde olmadığını mükellefle paylaşır ve anlaşmayı vergi tarhında dikkate alır. Mükellefin bu

sonra, kural olarak, vergilenirmeye esas olan unsurların tesbit edilebilmesi için denetimlere devam edilmesi gerekmektedir⁵⁸².

VII. UZLAŞMANIN VERGİ HUKUKUNDAKİ ÖNEMİ

A. Genel Açıklama

Uzlaşmanın kavramsal olarak ortaya konulmasından sonra uzlaşmanın var olmasının faydaları ve uzlaşmaya ilişkin eleştiriler üzerinde durmak gerekmektedir. Vergi anlaşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümlenmesi mükellef açısından olduğu kadar, vergi idaresi ve yargı organları açısından da önemlidir. Uzlaşmanın etkilerinin her üç taraf için de olumlu yansımaları olduğu gibi belli sakıncaları da dile getirilmektedir. Bu başlık altında amaçlanan uzlaşmanın uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunları tartışmak değil, uzlaşmanın sistemde var olması sonucunun uzlaşmaya taraf olanlar ve yargı organı açısından yansımalarını değerlendirmektir. Bu amaçla öncelikle uzlaşma kurumunun sağladığı kolaylıklar, ardından da kurumuna yönelik eleştiriler incelenmeye çalışılmaktadır. Bu tartışmalar çerçevesinde kurumun işlerliği ve gerekliliği üzerine bir değerlendirme yapılması daha yerinde olacaktır.

konuyla ilgili hukukî yollara başvurusu mümkündür. Vergi idaresi maddî unsurlarda anlaşmanın geçersiz olduğu görüşünde ise, mükellefi bilgilendirir, onu dinler. Bu durumda vergi tarihinde uzlaşmayı dikkate almaz. Yine mükellef bu durumda hukukî yollara başvurabilir. Eğer maddî unsurlarda uzlaşma hâlihazırda bir idarî işlemde dikkate alınmışsa ve vergi tarihi vergilendirme süreci içerisinde değiştirilebiliyorsa, bu durumda geçersizlik göz önünde bulundurularak vergisel açıdan değişiklik yapılır (Örneğin, Alman VUK m. 164, 172 vd. 367/2-2). Örneğin, mükellef vergilendirmeye esas olan maddî unsurları gizlemişse, maddî unsurlarda uzlaşmaya dayalı olarak düzenlenen vergi ihbarnamesi (Alman VUK m. 173/3 no.1 çerçevesinde) değiştirilir. Bkz. Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarihine temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 8.3, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

⁵⁸² Federal Maliye Bakanlığı'nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu "Vergi tarihine temel oluşturan vakıalar hakkında maddi unsurlarda uzlaşma" başlıklı resmî yazısı, 8.4, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, erişim tarihi: 05.03.2019.

B. Uzlaşma Kurumunun Sağladığı Kolaylıklar

1. Genel Olarak

Vergi idaresi ile mükellefin uzlaşmak amacıyla bir araya gelmesinin ve görüşmelerin sonucunda uzlaşma sözleşmesinin imzalanmasının taraflara sağladığı birtakım kolaylıklar bulunmaktadır. Bunun yanında vergi idaresiyle mükellefin uzlaşmasının vergi yargısındaki iş yüküne olumlu etkisi olduğu gibi vergi uyumunun sağlanmasına da katkı sağlamaktadır. Bu başlık altında uzlaşma kurumunun sağladığı kolaylıklar vergi idaresi, mükellef, vergi yargısı ve vergi uyumu açısından ele alınmaktadır.

2. Vergi İdaresi Açısından

Uzlaşmanın tarafı olan vergi idaresi uzlaşma yolunun kullanılması ve sonucunda anlaşmaya varılmasıyla çeşitli nedenlerden dolayı gecikmeli olarak tahsil edeceği belki de hiç tahsil edemeyeceği alacağını daha hızlı bir şekilde tahsil edebilme imkânına kavuşmuş olmaktadır⁵⁸³. Vergi idaresiyle mükellef arasındaki anlaşmazlığın uzlaşma yoluyla çözümü ile birlikte mükellefin ödeyeceği meblağ belirlenmektedir. Kural olarak uzlaşmanın sonuçlanmasıyla uzlaşılan miktar vergi dairesine ödenecektir. Nitekim uzlaşma iradesinde olan bir mükellefin, uzlaşmanın sağlanmasıyla belirlenen tutarı da ödeme iradesinde olduğu söylenebilir. Görüldüğü üzere uzlaşmanın gerçekleşmesiyle birlikte vergi alacağının hızlı bir şekilde hazineye intikali sağlanmaktadır. Ancak mükellef uzlaşma tutarını geciktirmeden ödemesi bile, tarafların anlaştığı bir tutarın bulunması sebebiyle tahsil için hız kazanılmış olmaktadır. Ödemenin zamanında yapılmaması durumunda uzlaşma bozulmamakta ancak uzlaşılan tutara gecikilen günler için gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil gerçekleştirilmektedir. Ödenmemesi durumunda ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre gerekli işlemler yapılmaktadır. Böylelikle

⁵⁸³ Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 224; Tecim, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 189; **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Sarı/Dersinlioğlu**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.08.2017; **Usta**, s. 112-113; **Can/Ege**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.10.2017; **Kalaycı**, s. 93-94; **Hocaoğlu**, s. 506.

vergi alacağı şüpheli hale gelmeden belirlenmiş olacak ve değer kaybına uğramadan tahsil edilecektir. Bu durumda vergi idaresi, vergi mükellefinin dava açması ve davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda yoksun kalabileceği vergi ve cezayı belli bir indirim uygulamak suretiyle de olsa elde etmiş olmaktadır⁵⁸⁴.

Dava açılmasının, özellikle vergi dairelerinde ihtilaflı işlere bakan bölümün yükünü arttırdığı, bu anlamda idareyi rahatsız eden bir yönünün de bulunduğu belirtilmektedir⁵⁸⁵. Uzlaşmanın sağlanması durumunda vergi davası açılması sebebiyle oluşabilecek masraflardan da idare kurtulmuş olmaktadır. Bu masraflar kural olarak idarenin davayı kaybetmesi durumunda ortaya çıkacak olup, bu durumda idare karşı tarafa vekâlet ücretiyle birlikte yargılama masraflarını da ödemektedir.

Çağdaş bir vergi sisteminin zıtlaşmaya değil uzlaşmaya dayandığı; dava yoluyla vergi idaresi ile mükellefin hasım haline gelmesi durumunda kamu maliyesinin sağlıklı bir yapıya kavuşmasının ve kamu hizmetlerinin kalitesinin istenilen düzeye yükseltilmesinin mümkün olmadığı; bu sebeple de uzlaşmacı tavrın vergi idaresi açısından önemli olduğu vurgulanmaktadır⁵⁸⁶. Uzlaşma, idare ve mükellefin birbirlerini anlamalarına, iletişimini sağlam zeminlerde iyileşmesine ve gelişmesine ve uzlaşma kültürünün yaygınlaşmasına da katkı sağlamaktadır⁵⁸⁷. Böylelikle vergi idaresiyle mükellef arasında sağlanan anlaşma hukukî barışa katkıda bulunmaktadır.

3. Vergi Mükellefi Açısından

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlık uzlaşma yoluyla daha hızlı ve kolay bir şekilde son bulmaktadır. Böylelikle mükellef sonucunu tahmin edemediği ve uzun sürecek yargılamayla uğraşmaktan kurtulmaktadır. Mükellef

⁵⁸⁴ Bkz. **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Usta**, s. 113; **Can/Ege**, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 10.10.2017. Bu noktada Tecim, vergi idaresinin çeşitli nedenlerden dolayı gecikmeli olarak tahsil edeceği, belki de hiç tahsil edemeyeceği alacağını bir an önce tahsil edebilme olanağına kavuşmuş olacağını belirtmekte, bu nedenlerden birinin de af kanunlarının olacağına dikkat çekmektedir.

⁵⁸⁵ Bkz. **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Önen**, s. 282; **İrteş Gülşen**, s. 59.

⁵⁸⁶ **Karakoç**, Panel, s. 155 vd. Ayrıca bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 190. Hukuka olan saygının güvence altına alınmasının ve yönetenle yönetilenler arasındaki anlaşmazlıkları sonuca bağlamanın idarî yargının görevi olduğu kadar idarî makamların da görevi olduğuna ilişkin bkz. **Serter**, s. 45.

⁵⁸⁷ Bkz. **Çolak**, Değerleme, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 04.10.2017; **Tunç**, s. 52; **İrteş Gülşen**, s. 59-60.

anlaşmazlık konusu olan vergi ve cezayla ilgili problemini çözerek, maddî ve manevî yönden yıpratıcı olan yargı aşamasına sorunu taşımamaktadır⁵⁸⁸. Kendi bütçesinden ne kadar çıkacağını bilen mükellef kendi iş ve işlemlerini de bu bilinirlik içinde daha rahat organize edebilmektedir. Böylelikle borçlu olmanın baskısından da kurtulmaktadır⁵⁸⁹. Ayrıca vergi idaresiyle hasım olmadan iş ve işlemlerini yürütmek mükellefin psikolojisini de olumlu etkilemektedir. Hasım olma durumunun insanları birbirleriyle iletişim kurmaktan uzaklaştırdığı dikkate alındığında, yargı aşamasına taşınan bir anlaşmazlık söz konusu olduğunda mükellefin vergi idaresinden uzaklaşacağı ortadadır. İlerisi için idare ile ilişkisini bozmak istemeyen mükellef anlaşmazlığı uzlaşmayla çözmeyi isteyebilecekken, idareyle arasındaki mesafeyi kaldırmak amacıyla da uzlaşmaya başvurabilir⁵⁹⁰.

Vergi idaresiyle mükellefin uzlaşma yoluyla aralarındaki vergi anlaşmazlığını çözmesiyle birlikte bazen vergi aslı; çoğu zamanda vergi cezası için ödeyeceği miktar azalmaktadır. Ayrıca uzlaşma yoluyla anlaşmazlığın çözümü ile vergi anlaşmazlığının yargı aşamasında çözülmesi durumunda ortaya çıkacak yargılama masraflarından da mükellef kurtulmuş olmaktadır⁵⁹¹. Bir vergi davası ticarî hayatta risk taşıdığından, mükellef, kendini haklı görse bile dava açarak oluşan belirsizliği tercih etmek yerine, vergi idaresiyle uzlaşma yolunu tercih edebilmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabî işletmeler için yargılamanın tarafı olmanın bir risk faktörü olması ve bu durumun bilançoya yansımaları, bilançonun istenmeyen şekilde görülmesine neden olması, mükelleflerin önceliklerinin farklı olması, bütçe öngörülebilirliği de mükellefleri uzlaşmaya iten sebepler arasında belirtilmektedir⁵⁹².

Anlaşmazlık uzlaşma aşamasında çözülmemiş bile olsa mükellef idarenin bu konudaki düşüncelerini öğrenmektedir. Özellikle mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmada

⁵⁸⁸ Bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3; **Baykara**, www.vergidünyası.com, erişim tarihi: 08.08.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 188; **Küçükaya/Sarısu**, s. 287; **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Usta**, s. 111; **Kalaycı**, s. 94; **Hocaoğlu**, s. 506.

⁵⁸⁹ **G. Dönmez**, <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje8.pdf>, erişim tarihi: 24.01.2017;.

⁵⁹⁰ **Serter**, s. 43. Mükellef ve idarenin birbirinin dostu-ortağı olduğu bilinciyle hareket etmelerinde yarar olduğu yönünde bkz. **Karakoç**, Sistem, s. 1194.

⁵⁹¹ Bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3; **Kızılot/Kızılot**, s. 223; **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **S. Yıldırım**, www.jurix.com, erişim tarihi: 18.09.2017; **Usta**, s. 111; **Can/Ege**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.10.2017; **İrteş Gülşen**, s. 60.

⁵⁹² **Küçükaya/Sarısu**, s. 287; **Usta**, s. 112.

inceleme raporlarında ileri sürülen unsurlara ilişkin iddia ve fikirlerini ileri sürebilmekte ve yapılan yanlışları öğrenebilme fırsatı elde etmektedir⁵⁹³.

Uzlaşma yolu çoğu zaman mükellefe cezalarda indirimden daha yüksek oranda bir indirim sağlamaktadır. Bu sebeple de mükelleflerin uzlaşma yoluna başvurabildiği durumlarda ilk önce uzlaşmayı denemeleri önerilmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda cezalarda indirim hakkından yararlanmak mümkün olduğu gibi mükellef dava açma yoluna da gidebilir (VUK. ek m. 7 ve 9).

4. Yargı Mercileri Açısından

Vergi idaresiyle mükellefin uzlaşma yoluyla anlaşması ortaya çıkacak vergi uyuşmazlığını engellemektedir. Uzlaşma ile her iki tarafın da ortak iradesi anlaşma olduğundan yargı mercileri önüne taşınacak bir anlaşmazlık kalmamaktadır. Bu da yargılama aşamasına daha az anlaşmazlığın taşınması anlamına gelmektedir. Yargı organlarının iş yükünün azalması mevcut davaların daha kısa sürede sonuçlanmasına ve hâkimlerin önlerindeki dosyaya daha fazla zaman ayırmasına katkı sağlayacaktır⁵⁹⁴. İdarî yargının yavaş işlemesi, yargı denetiminin çok geç sonuçlanabilmesi, idarî yargıdaki sürecin karışıklığı anlaşmazlıkların yargıya gitmeden önce çözülmesine duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır⁵⁹⁵.

Yargı üzerindeki yükü azaltmak amacıyla pek çok reform çalışmaları yapılmaktadır. İdarî yargıda iş yükünü azaltmak amacıyla kanunlarda değişiklik yapma yoluna gidilmekte, daha hızlı, etkin ve adil yargılama için çözümler aranmaktadır. Görüşe gönderilmiş olan İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması

⁵⁹³ Bkz. **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 188. Mükellefin açacağı davayı kazanma ihtimalini yüksek görmesi, yargı yoluyla mükellefin belirli bir zaman kazanma ve bu arada vergi affından yararlanma düşüncesinin varlığı, vergi cezalarında uzlaşma yetki sınırının düşük tutulması ve vergi aslında idarenin uzlaşmaya yanaşmaması mükellefi dava açmaya iten sebepler arasında gösterilmiştir. Bkz. **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017.

⁵⁹⁴ Bkz. **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 192; **Sarı/Dersinlioğlu**, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 21.08.2017; **Şaşı**, s. 70; **Usta**, s. 113; **Özel**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **Önen**, s. 282; **Kalaycı**, s. 95; **Hocaoğlu**, s. 506; **İRTEŞ GÜLŞEN**, s. 61. Uzlaşmanın pratikliği ve uyuşmazlığı azaltmadaki başarısı bakımından faydalı bir kurum olduğu yönünde bkz. **Güneş**, s. 207. İdarî yargıda kesin olarak bir davanın çözüme kavuşturulmasının ortalama üç yıl sürdüğü dikkate alındığında, uzlaşma kurumunun var olmasının hem mükellefler hem de idare açısından yararlı olduğunun muhakkak olduğu yönünde bkz. **Karakoç**, Sistem, s. 1199.

⁵⁹⁵ İdarî başvuru kurumunun etkinleştirilmesine de bu sebeplerden ihtiyaç duyulduğu üzerinde durulmaktadır. Bkz. **Serter**, s. 117 vd.

Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarı Taslağı'nın genel gerekçesinde de idarî yargının iş yükünün aşırı şekilde artması nedeniyle yargılama sürecinin yavaş işleminin ve uzun sürmesinin, Anayasa'nın ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin kabul ettiği devletin makûl sürede yargılama yükümlülüğünün gereğinin yerine getirilmesini önemli derecede zorlaştırdığı belirtilmektedir⁵⁹⁶. Bu çerçevede idarî yargıdaki iş yükü sorununa ilişkin nihai çözümün, hâkim sayısını arttırmaktan ziyade; idarî uyuşmazlıkların idarî yargı mercilerinin önüne gelmeden tarafları tatmin edecek şekilde sonlandırılmasında olduğu belirtilmektedir⁵⁹⁷. Nitekim bu amaç çerçevesinde idare ile vatandaşların arasındaki anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözümlenmesini yaygınlaştırmak için düzenlemeler yapılmaktadır⁵⁹⁸.

Bu çalışmalar da dikkate alındığında her anlaşmazlığın çözümünü yargı önünde aramak yerine alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını geliştirmek, tarafların birbirleriyle iletişim içinde çözüm bulabilecekleri sorunları bu şekilde çözmek yargılama aşamasındaki anlaşmazlıkların daha hızlı çözümlenmesine zemin hazırlamaktadır. Nitekim tarafların üzerinde anlaşamayıp hukukî bir problem olarak yargı önüne gelen uyuşmazlıklar için daha âdil ve hızlı çözümler bulunmasının önü açılmaktadır. Bu sebeple de uzlaşma kurumunun, çalışmada yeri geldiğince

⁵⁹⁶ İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarı Taslağı Genel Gerekçesi, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/DUYURULAR/idariYargiTasarisiTaslagi.pdf>, erişim tarihi: 25.01.2017.

⁵⁹⁷ Serter, s. 125 vd.

⁵⁹⁸ "659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk hizmetlerinin etkili, verimli ve usul ekonomisine uygun şekilde yerine getirilmesine ve bu hizmetlerin yürütülmesinde uygulama birliğinin sağlanmasına ve idarenin taraf olduğu uyuşmazlıklarda sulh usulüne yönelik usul ve esasların belirlenmesi amacıyla çıkarılmıştır. Ancak, bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girmesinden itibaren yaklaşık dört yıl geçmesine rağmen, gerek idarelerce, gerekse vatandaşlarca uyuşmazlıkların sulh yoluyla çözümüne ilişkin hükümlerin etkin bir şekilde uygulanmadığı görülmektedir. Bunun sebebi olarak, uyuşmazlıkların sulh yoluyla çözümünde görüş makamı durumunda olan hukukî uyuşmazlık değerlendirme komisyonlarının sürekli olarak görev yapmayıp her uyuşmazlık için yeniden oluşturulacak olması, adı geçen komisyonda görev yapan personelin karar verme noktasında yeterli inisiyatif kullanamaması ve söz konusu kişilerin yeterli hukuki korumaya sahip olmaması gösterilmektedir. Bu itibarla, 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin uygulanmamasının sebebini oluşturan hususlar yeniden ele alınmak suretiyle bu Kararnamenin daha işler hale gelmesi ve uyuşmazlıkların vatandaş ile idarelerin birbirlerine karşı husumet içinde olmaksızın sulh usulüyle çözülmesi amacıyla yeniden düzenlemeler yapılmaktadır." İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarı Taslağı Genel Gerekçesi, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/DUYURULAR/idariYargiTasarisiTaslagi.pdf>, erişim tarihi: 25.01.2017.

değınilecek olan sorunlu kısımlarının iyileştirilerek muhafaza edilmesi yargının hem iş yükünü azaltmaya hem de yargılama sürecinin gereği gibi işlemesine katkı sağlayacaktır.

5. Vergi Uyumı Açısından⁵⁹⁹

Devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin büyük bir kısmının vergiyle karşılanması gerçeği karşısında, vergi mükelleflerinde bu hizmetler için mali güçlerine göre vergi ödemeleri gerektiği bilincinin oluşturulması ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun sağlanması önemlidir⁶⁰⁰. Kişiler için kendi kazandıklarının bir kısmını devlete vergi olarak vermek kolay kabul edilebilir bir durum değildir. Bunun için de vergi ödemeye karşı direnç gösterme eğilimleri olmaktadır. Bu durum psikolojik, sosyolojik ve ekonomik sebeplere dayanmakta, vergiye uyumunun sağlanması noktasında da bu üç faktörün birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de vergi denetim oranının % 2 ile % 4 arasında değişmesi karşısında, vergi uyumunu sağlama yollarından biri olarak vergi denetimlerinin daha etkili yapılması görülmektedir⁶⁰¹. Vergi denetimi, vergi kanunlarına uygun davranmayan

⁵⁹⁹ Verginin Anayasada bir ödev olarak düzenlenmesi, karşılıksız olarak tahsil edilmesi, vergi kuralları karşısında mükellefin özgürce karar verme serbestisi olmadığı dikkate alındığında “vergi uyumu” kavramının yerine “vergi itaati” kavramının kullanılmasının daha uygun olacağı ve bu kavramın kuralların gereğini gönüllü veya gönülsüz yerine getirmeyi kapsayacak bir üst kavram olarak kullanılmaya daha elverişli olduğu yönünde bkz. **Z. Yıldırım**, s. 86-86. Her ne kadar vergi zorunlu bir ödeme olsa ve bir ödev şeklinde belirtilse de psikolojik olarak mükellef açısından bir şeye uyum göstermek itaat etmekten daha kolaydır. Çalışmada bu sebeple daha yaygın bir ifade olan “vergi uyumu” kavramı kullanılacaktır.

⁶⁰⁰ Bkz. **Kutbay**, s. 114; **Taşkın**, Tepki, s. 74-75; **Çelikkaya**, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, erişim tarihi: 21.09.2017; **Akbulut**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017; **Biberoğlu**, s. 58. Mali güç-ödeme gücü farklılığı için bkz. **Karakoç**, Vergi Adaleti, s. 175. Mükelleflerin kamu harcamalarından yeterince yararlanamadıkları; fazla vergi ödedikleri hissine kapılmaları ve hükümetlerin kötü bir yönetim sergilediklerine inanmaları halinde devlete olan bağlılıklarının azalması için uygun bir ortam oluşacağı ve bu durumda vergi ödemede isteksiz mükelleflerin sayısının artacağı vurgulanmaktadır. Bkz. **Şenyüz**, Psikoloji, s. 37-38. Mükelleflerin kendi ödedikleri vergilerle gerçekleştirilen ve kendilerinin de yararlandığı kamu hizmetlerinin hakkında bilgilendirme programları hazırlanmasının vergi uyumunu artırmaya yardımcı olabileceği belirtilmektedir. Bkz. **Gökbunur/Gökbunur**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017.

⁶⁰¹ Türkiyede’ki vergi denetimlerinin etkili ve verimli olmamasının nedenleri arasında vergi denetim elemanlarının sayısının yetersizliği nedeniyle vergi mükelleflerinin denetleme oranının düşüklüğü; denetim faaliyetlerinin plânlı ve koordineli yürütülmemesi; incelemeye alınacak mükelleflerin doğru seçilmemesi; vergi mevzuatının çok sık değiştirilmesi; vergi incelemelerinde branşlaşmanın olmaması; belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi; uzlaşma kurumunun varlığı; vergi afları ve vergi bilincinin yerleşmemesi sayılmaktadır. Bkz. **Kutbay**, s. 104 ve 112 vd.; **Acar/Merter**, s. 8 vd.; **Sarılı**, s. 119 vd.; **Gaygılı**, s. 77 vd. Vergi denetiminin, verginin eksiksiz beyan edilip

vergi mükellefi için bir risk oluşturmakta ve denetlenme riski mükellefi kanunlara uygun davranmaya iterek vergi uyumunu kolaylaştırmaktadır⁶⁰². Etkin bir vergi idaresinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri vakit geçirmeksizin tesbit edip cezalandırması, diğer mükellefler üzerinde de etkili olmakta, diğer mükelleflerle vergi idaresini barışık tutarak vergiye gönüllü uyumu desteklemektedir⁶⁰³. Ancak denetimin artması veya cezalandırma tek başına vergiye gönüllü uyumu sağlamamaktadır⁶⁰⁴.

Vergi konusunda sahip olunan vergi bilinci ve vergi ahlâkının yüksek olması da mükellefin vergiye ilişkin tutumunu yumuşatmaktadır⁶⁰⁵. Nitekim vergiye uyum, sadece hukuk kurallarıyla değil, eğitilmiş insan, gelir düzeyi yüksek toplum, bilinçli ve ahlâklı mükellefle sağlanabilecektir⁶⁰⁶. Mükellefe ilişkin psikolojik etkenlerin yanında devlet organlarının tutumu da vergi uyumunu olumlu ya da olumsuz olarak

ödenmesini amaçlaması, zamanaşımı süresi içerisinde bir yılla sınırlı olarak yapılması; olabildiğince cari yıl veya cari yıla yakın yılın denetlenmesi şeklinde olması gerektiği yönünde bkz. **Karakoç**, Sistem, s. 1191.

⁶⁰² Bkz. **Tekin/Çelikkaya**, s. 51; **Taşkın**, Tepki, s. 72; **Şahin**, Öneri, www.vmhk.org.tr, erişim tarihi: 20.09.2017; **Çelikkaya**, http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm, erişim tarihi: 21.09.2017; **Tuay/Güvenç**, s. 30-31; **Akbulut**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017; **Biberoğlu**, s. 71; **Kahriman**, s. 232; **Dilemre Öden**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 31.10.2017.

⁶⁰³ **Taşkın**, Tepki, s. 72-73. Ayrıca bkz. **Dilemre Öden**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 31.10.2017. Vergiye gönüllü uyum için vergi inceleme süreci yeniden gözden geçirilerek mükelleflerin incelemeye başlamadan önce pişmanlık hakkından yararlanmalarını teşvik edecek bir usûl getirilebileceği yönünde bkz. **Şahin**, Öneri, www.vmhk.org.tr, erişim tarihi: 20.09.2017. Nitekim izaha davet kurumunun yeniden düzenlenmesiyle birlikte, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmektedir. Böylelikle vergiye gönüllü uyumun arttırılmasına katkı sağlanmasının amaçlandığı belirtilmektedir (475 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

⁶⁰⁴ **Z. Yıldırım**, s. 88.

⁶⁰⁵ Bkz. **Şenyüz**, Psikoloji, s. 32; **Taşkın**, Tepki, s. 73; **Tuay/Güvenç**, s. 23-24; **Biberoğlu**, s. 53 vd.; **Buyrukoğlu/Erasa**, s. 121.

⁶⁰⁶ **Karakoç**, Panel, s. 158. Ayrıca bkz. **Şenyüz**, Psikoloji, s. 32 vd.; **Tuay/Güvenç**, s. 20 vd.; **Dilemre Öden**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 31.10.2017. Vergi uyumunu sağlamaya yönelik diğer yöntemler arasında, vergi oranlarının düşürülmesi; vergi kanunlarında sık değişiklik yapılmaması; vergi aflarının azaltılması; vergi beyan ve ödemelerinde kolaylık sağlanması; istisna ve muafiyetlerin azaltılması; nakit kullanımının kısıtlanması; vergi bilincinin arttırılmasına yönelik çalışmaların yapılması ve devlet kurumları arasında bilgi paylaşımının sağlanması sayılmaktadır. Bkz. **Şahin**, Öneri, www.vmhk.org.tr, erişim tarihi: 20.09.2017; **Çelikkaya**, http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm, erişim tarihi: 21.09.2017; **Tuay/Güvenç**, s. 20 vd.; **Akbulut**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017; **Biberoğlu**, s. 110 vd.; **Kahriman**, s. 231-232; **Dilemre Öden**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 31.10.2017. Vergi uyumunu sağlamaya ilişkin etkenler için ayrıca bkz. **Gökbunur/Gökbunur**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017. Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını belirleyen faktörler için ayrıca bkz. **Şenyüz**, Psikoloji, s. 25 vd. Vergiye karşı tepkiyi, vergi ahlâkından uzaklaşılması; kamunun vergilerini nasıl kullandığı ile ilgili tereddütlerin olması; diğer mükelleflerin tutumlarının mükellefler üzerindeki etkileri; mükellefin gelir ve eğitim düzeyi ile yaş ve cinsiyetinin etkileri gibi şahsî faktörlerin de etkilediği yönünde bkz. **Dilemre Öden**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi: 31.10.2017.

etkileyeceği muhakkaktır⁶⁰⁷. Gönüllü vergi uyumu için vergi idaresiyle mükellefin iletişiminin karşılıklı güven ortamında şekillenmesi, mükellefe adil ve objektif davrandığı inancının yerleşmesi, mükellef odaklı vergi dairesinin ön plana çıkarılması da önemlidir⁶⁰⁸. Görüldüğü üzere kanunların tüm mükelleflere adil ve eşitlikçi bir şekilde uygulanması ve bunun mükellef tarafından da hissedilmesi vergi ödemeye mükellefleri yaklaştırmaktadır.

Vergi anlaşmazlıklarının uzlaşma yoluyla yargı yoluna göre daha kısa sürede çözümlendirilmesi hem vergi idaresi hem de mükellef açısından psikolojik bir rahatlık getirmektedir. Bu durum vergi uyumuna, vergi sisteminin iyi işlemesine ve yerleşmesine, taraflar arasındaki güvensizliğin engellenmesine de katkı sağlamaktadır⁶⁰⁹. Ayrıca vergi idaresi ile mükellefin anlaşmazlık içerisinde bulunmasının, uzun vadede mükellef kesiminde uyandıracığı direnç nedeni ile toplumsal huzursuzluk ve sarsıntılara da yol açabileceği, bunun için anlaşmazlıklarının daha kısa sürede uzlaşma ile çözümlenmesinin bu direnci engelleyeceği de belirtilmektedir⁶¹⁰.

Vergi mükellefiyle vergi idaresinin ilişkisi bir defalık edim şeklinde değil, zamana yayılıdır. Bir tarafta mükellef belirli ödevleri yerine getirmekte, diğer yanda idare de bunu denetlemekte ve mevzuatı uygulatmaktadır⁶¹¹. Bu sebeple diyoloğun ön planda olması ve tarafların iletişiminin barışçıl devamı vergi mükellefi ile idare arasındaki başka çıkacak problemlerin çözümünde de önem taşımaktadır.

⁶⁰⁷ Bkz. **Z. Yıldırım**, s. 88.

⁶⁰⁸ Bu konuda ayrıca bkz. **Şenyüz**, Psikoloji, s. 40 ve 56 vd.; **Biberoğlu**, s. 72 vd.; **Gökbunur/Gökbunur**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017; **Kahrıman**, s. 234. Vergi idareleriyle mükellef arasındaki iletişimin adil ve vergi mükelleflerine saygılı bir şekilde geliştirilmesinin vergi uyumunu sağlamada önemli olduğu vurgulanmaktadır. Dürüst vergi mükelleflerine vergi kaçakçısıymış gibi davranılmasının vergi etiğini zedeleyeceği, basit bir hata yapan mükelleflerin vergi idarelerindeki memurların “saygısız” tavırlarından etkileneceği ve bu tür davranışların vergi uyumuna zarar vereceği belirtilmektedir. Bkz. **Gökbunur/Gökbunur**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.09.2017. Aynı yönde bkz. **Şenyüz**, Psikoloji, s. 57. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki işbirliği eğer mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı güvene dayanıyorsa; mükelleflerin hakları açıkça ortaya konulmuş ve korunmuş ise, daha iyi sonuçlar doğurabildiği ve mükellefçe mükellef haklarının korunduğu düşüncesinin vergi uyumuna ve vergi bilincinin oluşmasına katkı sağladığı yönünde bkz. **Buyrukoğlu/Erasa**, s. 125-126. Ayrıca mükellef davranışlarını temel alan mükellef odaklı vergi dairelerinin öneminin zamanla arttığı; bunun gönüllü vergi uyumu için de önemli olduğu belirtilmektedir. Bu yönde vergi idaresinin yeniden organizasyonu için 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve 2007 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulduğu; 2015 yılında ise, Tek Vergi Dairesi projesinin hayata geçirildiği belirtilmektedir. Bkz. **Kahrıman**, s. 234 vd.

⁶⁰⁹ Bkz. **Tecim**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017.

⁶¹⁰ **Akköy**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 13.09.2017.

⁶¹¹ **Erdem**, Ceza, s. 84.

C. Uzlaşma Kurumuna İlişkin Eleştiriler

1. Genel Olarak

Uzlaşma kurumunun yararları bulunmakla birlikte, kurumun varlığı eleştirilmekte, sakıncalı yönlerinin de olduğu ortaya konulmaktadır. Bu başlık altında uzlaşma kurumuna yönelik eleştiriler vergi idaresi, mükellef, vergi yargısı ve vergi uyumu açısından ele alınmaktadır.

2. Vergi İdaresi Açısından

a. Genel Olarak

Vergi idaresinin uzlaşma uygulaması eleştirilmekte, mevcut uygulamada uzlaşma kurumunun kaldırılması gerektiği yönünde tartışmalar da yapılmaktadır. Bu başlık altında vergi idaresinin uzlaşmayı uygulamasından ve vergi idaresi açısından uzlaşmanın varlığından kaynaklı sakıncalara yer verilmektedir. Uzlaşmanın sakıncaları, sırasıyla, uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisi, uzlaşmanın uygulanma süreci ve vergi aslı ve cezalarındaki uzlaşma sonuçları açısından incelenmektedir.

b. Uzlaşma Komisyonlarının Takdir Yetkisi

Uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisinin sınırına ilişkin herhangi bir kanunî düzenleme bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşılacak miktarla ilgili bir sınırlamaya sahip olmaması, uzlaşma görüşmeleri sonrasında vergi ve/ya da cezayı ne kadar indireceğini kendisinin takdir etmesi eleştirilmektedir⁶¹². Genel olarak

⁶¹² Bu yetkinin kullanımına ilişkin belli ölçütler getirilmediği müddetçe, uzlaşma kurumundan siyasi iktidara ya da mali bürokrasiye yakın olanların yararlandığı yönündeki eleştirilerin bitmeyeceği yönünde bkz. **Hocaoğlu**, s. 512. Bununla birlikte sınırsız bir yetkiye sahip olmasının uygulamada gelişen yaklaşımlar nedeniyle önemli bir sorun yaratmadığı yönünde bkz. **Çetinkaya**, s. 24. Uygulamada, uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma öncesinde dosyayı tetkik edip, vergi inceleme raporunu dikkatle okuduğu, Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkezi Uzlaşma Komisyonu, ilgili birimden de örneğin KDV konusundaki bir uzlaşmayla ilgili olarak KDV şubesinden görüş aldığı, mükellefin iddialarını ve varsa yapılan ciddi hataları değerlendirdiği; buna göre de indirim oranını

uzlaşma görüşmelerinde vergi aslında bir indirim yapmayıp (kural bu olmakla birlikte vergi aslında da indirim yapılabilmektedir) vergi cezasında % 90'a kadar bir indirim uygulanması söz konusu olabilmektedir⁶¹³. Bu şekilde uzlaşma kurumunun otomatik bir indirim sağlaması eleştiriye açıktır. Bu süreçte komisyonlarda, uzlaşma konuları üzerinde yoğunlaşma, bunlar hakkında tartışma ve bir karara varma gibi süreçlerin işlenmesi mümkün görünmemektedir⁶¹⁴. Nitekim, bu şekilde bir indirimin sağlanmasının onu cezalarda indirim kurumuna yaklaştırdığı; hatta uzlaşma kurumunun kaldırılarak, cezalarda indirimin uzlaşmanın getirdiği bazı imkânları da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği doktrinde belirtilmektedir⁶¹⁵. Uzlaşmanın vergi alacağını önemli ölçüde azalttığı ve vergi cezalarını neredeyse yok ettiği vurgulanarak, görünürde var olan vergi ceza sisteminin uzlaşmanın etkisiyle birlikte gerçekte uygulanmadığı üzerinde durulmaktadır⁶¹⁶. Diğer yandan, uzlaşmayla sona erdirilen veya indirilen vergi ve cezalar kadar; uzlaşma sayesinde,

düşük ya da yüksek tuttuğu belirtilmektedir. Bkz. **Kızılot**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017. Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde sayılan uzlaşma sebeplerinden "kanun hükümlerine nüfuz edememe" halinde idarenin takdir yetkisinin sınırının Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesi olduğu; diğer sebeplerle uzlaşmaya başvurulması durumunda ise, uzlaşma noktasını belirleyebilmenin mümkün olduğu, bu sebeple komisyonun ancak belirlenen oranı teklif edebileceği yönünde bkz. **Canyaş**, Uzlaşma, s. 193 vd. Uzlaşılabilir alt ve üst sınırların belirlenmesi isabetli olacağı yönünde bkz. **Şin**, s. 320.

⁶¹³ Bkz. **Erol**, Sınır, s. 29; **Çetinkaya**, s. 24; **Polat/Katurci**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 14.02.2017. Bu durumun hazinenin ciddi anlamda gelir kaybına yol açtığı yönünde bkz. **G. Dönmez**, <http://www.elazigdeftardarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje8.pdf>, erişim tarihi: 24.01.2017.

⁶¹⁴ **Erol**, Sınır, s. 29.

⁶¹⁵ **Çetinkaya**, s. 27. Uzlaşmanın kaldırılması gerektiği yönünde ayrıca bkz. **Biberoğlu**, s. 77. Vergi sisteminde uzun yıllardır uygulanan ve uzlaşmaya göre daha açık, net ve pratik olan cezalarda indirim kurumunun muhafaza edilerek, uzlaşmanın kaldırılması gerektiği yönünde bkz. **Ürel**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017. Çetinkaya, cezalarda indirimi düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesini de kendi önerisi doğrultusunda değiştirerek bir madde önerisinde de bulunmuştur. Önerilen düzenleme şu şekildedir; "MADDE 376 - İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren on iki ay içinde ödeyeceğini bildirirse: 1. Vergi ziyayı cezasında beşte dört, 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında beşte üç, oranında indirim yapılır. İndirim talep edilmesine rağmen dava açılması durumunda, dava açmanın son günü itibarıyla indirim talebi düşer. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemezse, 6183 sayılı Yasanın 51'inci maddesi uyarınca gecikme zammı tatbik edilir".

⁶¹⁶ **Erdem**, Rakam, s. 134 vd. 2008 yılındaki tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma rakamlarının değerlendirildiği bu çalışmada Merkezi Uzlaşma Komisyonu kapsamında uzlaşmaya konu edilen 100 liralık vergi ziyayı cezasının 64 kuruşunun uzlaşma kapsamında kesinleştiği, 99,36 lirasını kaldırıldığı; Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kapsamında ise, 100 liralık vergi ziyayı cezasının sadece 67 kuruşunun uzlaşma kapsamında kesinleşip, 99,33 lirasının kaldırıldığı üzerinde durulmuştur.

hiç ödenmemesi gerekirken ödenmek zorunda kalınan vergi ve cezalara ilişkin de bir değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmektedir⁶¹⁷.

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin sonucu olarak vergi idaresi bağlı yetki ile donatılmış olup, takdir yetkisi istisnaidir⁶¹⁸. Vergi Usul Kanunu'nun ek 1 ve devamı maddelerinde düzenlenen konular açısından idare bağlı yetkiye sahipken, üzerinde uzlaşılacak vergi ve/ya da ceza miktarında Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple bu açıdan idarenin sahip olduğu yetki takdiridir⁶¹⁹. Ancak idarenin takdiri yetkisi, mutlak ve sınırsız bir yetki olmayıp, kamu yararıyla sınırlıdır. Bu yetkiyi kullanırken idarenin geçerli nedenlere dayanması ve bu nedenlerin idarenin takdir ettiği sonuç için yeterli olması gerekmektedir⁶²⁰. Uzlaşma komisyonu da uzlaşılacak tutarla ilgili sınırı belirleme konusunda takdir yetkisini kullanırken geçerli bir nedene dayanmalı, kararının gerekçesinin ortaya koyabilmelidir. Bu aynı zamanda uzlaşmanın amacıyla uyumlu ve orantılı olacaktır⁶²¹.

Komisyonlara indirim oranı için belli bir sınırlama getirilmesi; genel uygulamalarda kabul edilen indirimlerin uzlaşma görüşmelerinde teklif edilmesi; uzlaşmanın mahiyetine uygun değildir. Vergi ve/ya da cezada indirim oranının belirlenmesi için uzlaşma görüşmelerinde tarafların işin esası üzerinden bir değerlendirme yapmalarına açık bir şekilde imkân veren bir sistemin (şu anda da mümkün ama uygulaması bu şekilde değil) yerleştirilmesi gerekmektedir.

⁶¹⁷ **Karakoç**, Sistem, s. 1200.

⁶¹⁸ Bağlı yetki, idarenin değerlendirme ve seçim yapma imkânına sahip olmadan belirli bir yönde davranmak zorunda olduğu durumlar olarak tanımlanmaktadır. Bağlı yetki söz konusu olduğunda idare karar vermek ve kuralda belirtilen sonuca varmak zorundadır. Bkz. **Gözler/Kaplan**, s. 353; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 292; **Gerçek**, s. 10-13; **Üstün**, Takdir, s. 16 vd.; **Canyaş**, Takdir, s. 24-26; **Karahanoğulları**, s. 501.

⁶¹⁹ Takdir yetkisi ya da takdiri yetki, idareye verilmiş olan yetki kapsamında idarenin, nedenlerde ve sonuçta seçim ve değerlendirme yapabilmesini ifade ettiği yönünde bkz. **Gözler/Kaplan**, s. 354; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt/Seyhan**, s. 292; **Gerçek**, s. 13; **Üstün**, Takdir, s. 19 vd.; **Karahanoğulları**, s. 498. Ayrıca bkz. **Şin**, s. 317-319. İdarenin takdir yetkisinin ancak idarî işlemin konu unsurunda kullanılabileceği, bir normda idarenin takdir yetkisi ile donatılıp donatılmadığı saptanırken, amaca ulaşmanın belirli, kişiden kişiye göre değişmeyen bir yolunun olup olmadığının tesbitinden hareket edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Canyaş**, Takdir, s. 138 ve 167.

⁶²⁰ **Karahanoğulları**, s. 525.

⁶²¹ **Gerçek**, s. 133; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 86; **Şin**, s. 318.

c. Uzlaşmanın Uygulanma Süreci

Hem vergi aslı hem de vergi cezaları bakımından komisyonlar, raporları okuyarak değerlendirip, daha sonra raporun gereği olan uzlaşma önerisini getirmekten çok, genel olarak kabul görülen vergi aslına hiç dokunmama veya vergi cezasına göre daha az indirim yapma; vergi cezasını ise, sıfırlama veya yüzde 90'ını silme eğilimi-2017 yılı dışında- göstermektedir⁶²². Ayrıca komisyonların fiilen vergi cezalarını ve vergi asıllarını sıfırlayabilecek yetkilerinin bulunması; ancak bunun kullanılmasının hukuken uygun olmayacağı ve komisyonların sınırının objektiflik, tarafsızlık, kamu vicdanı, meslekî etik ve hukukun genel ilkeleri olduğu belirtilmektedir⁶²³. Buna karşın her durumda rutin olarak vergi indirimi yapılmaması ve cezanın sıfırlanmaması gerektiği; Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde sayılan nedenlerin olması, tarihyata konu verginin net olmaması, sektörün zor durumda olması, raporda matrah farkını oluşturan hususların tartışmalı olması, olayda idare ile yargının görüş farklılığının olması gibi durumların değerlendirilerek vergi indirimleri yapılması gerektiği belirtilmektedir⁶²⁴. Esasa ilişkin yapılacak değerlendirmelerde mükellefin vergiye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirip getirmediği, daha önceden uzlaşma talep edip etmediği; uzlaştıysa ödemesini zamanında yapıp yapmadığı; daha önceden mahkemeye intikal eden bir uyuşmazlığının olup olmadığı gibi hususların da değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır⁶²⁵. Mevcut uygulama, uzlaşma görüşmeleri sırasında tarafların görüşlerinin hiç ortaya konulmadan sadece usûli işlemler yapılarak sona erdirilmesi şeklindedir⁶²⁶. Uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma komisyonunun mükellef tarafını

⁶²² Bkz. **Erol**, Sınır, s. 29.

⁶²³ **Erol**, Sınır, s. 29-30. Aynı yönde bkz. **Özyurt**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 22.08.2017; **İrteş Gülşen**, s. 63. Vergi aslında uzlaşma sonucunda indirim yapılması, inceleme elemanlarının hukuka uygun inceleme raporları yazmamalarına veya kanuna uygun olan inceleme raporlarının yargı organları tarafından iptal edilmesine dayandırılmaktadır. Bu durumlarda olması gerekenin vergi aslında indirim yapmak yerine, hukuka uygun inceleme raporları oluşturmak veya yargıdaki problemin sebeplerini araştırmak ve bunların düzeltilmesini sağlamaktır. Bu çerçevede vergi aslında indirim yapmanın yanlışlığı için bkz. **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017.

⁶²⁴ **Budak**, Uzlaşma, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017.

⁶²⁵ **Karataş Durmuş**, s. 242.

⁶²⁶ 4369 sayılı Kanun'la uzlaşmaya ilişkin değişiklik yapılmadan önce ek 5'inci maddede, talebin uygun şekilde yapılması ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması durumunda mükellefin veya adına ceza kesilenin de bulunacağı bir celsede meselenin esasının ele alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmaktaydı. Bu hükmün 1999 yılında 4369 sayılı Kanun'la kaldırılması

veya incelemeyi yapan vergi müfettişini hiç dinlemeden uzlaşma tutarını önermesi uzlaşmanın usûli bir işlemden ibaret olduğunu ortaya koymaktadır. Nitekim uzlaşma görüşmeleri konunun esası gündeme gelmeden çoğunlukla birkaç dakika içerisinde son bulmaktadır⁶²⁷.

Uzlaşmanın Şartları açıklanırken de üzerinde durulacağı üzere, tarhiyat sonrası uzlaşmaya Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddede sayılan sebeplerle başvurulacağı düzenlendiği halde, bu sebeplere bağlı olarak uzlaşmanın uygulanmaması, uzlaşmanın "otomatiğe" bağlanmış bir Şekilde uygulandiğı neticesini doğurduğu da ortaya konulmaktadır⁶²⁸.

Vergi incelemesi sırasında vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları incelemelerde bulunarak mükellefin gerçek matrahını ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Ortaya çıkan matrah farklarına ilişkin cezaları veya usûli noksanlıklardan ortaya çıkacak olan cezaları belirlemektedirler. Bu inceleme aşamasının başlamasından sona ermesine kadar emek ve zaman harcanmaktadır. Bu aşamada vergi inceleme elemanlarınca ortaya konan vergi cezalarının büyük bir kısmı özensiz bir uzlaşma görüşmesiyle ortadan kalkabildiği için de eleřtirilmektedir⁶²⁹.

Vergi idaresi bir yandan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için vergi inceleme elemanlarınca denetim yapmakta, diğer yandan da bu denetim sonucunda bulunan vergi ve cezaları indirmekte ve böylelikle uzlaşmaya konu olan vergi ve cezayı denetim yoluyla tesbit eden de indiren de idare olmaktadır⁶³⁰. Uzlaşmanın vergi incelemesini yapan inceleme elemanlarının bazen uzun çabalar sonucu ulaştığı

tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen ek 1'inci maddeyle ele alınmasıyla anlaşmazlığın esası hakkında bir görüşme yapmaktan ziyade, işin esasına girmeden miktar üzerinden bir anlaşma yapıldığı yönünde bkz. **Küçükkaya/Sarıs**, s. 289.

⁶²⁷ Bkz. **etinkaya**, s. 24. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava yoluna gidebilecek olma durumunun da bu durumu desteklediği belirtilmektedir. Dava açılmasıyla anlaşmazlığın esasının tartışılacağı; uzlaşma müessesesinin işin esasına girip inceleme yaptığı veya mükellefin uzlaşmaya giderek haksızlığını kabul ettiği varsayılsa idi, kanun koyucu tarafından, mükellefler için uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açma hakkının tanınmış olmasının anlamsız olacağı belirtilmektedir. Bkz. **Küçükkaya/Sarıs**, s. 289. Ancak uzlaşma aşamasında anlaşmazlığın esasına girildiği varsayılsa bile bir yargılama faaliyeti yapılmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda mükellefe yargıya başvurma hakkı verilmesi bu sebeplerdir.

⁶²⁸ **etinkaya**, s. 25. Uzlaşma istemenin nedenlerinin ayrı bir öneme sahip olduğu, mükellefin kusurlu olması sebebiyle uzlaşmayı istemesiyle kamu erklerinin kusurlu olması sebebiyle uzlaşmanın istenmesinin farklı maddi sonuçları olması gerektiği yönünde bkz. **Dura**, s. 49 vd.

⁶²⁹ **etinkaya**, s. 25; **Korkusuz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017; **zyurt**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 22.08.2017; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 119-120.

⁶³⁰ **Organ**, s. 172.

vergi tarhedilmesine ve ceza kesilmesine ilişkin hususlar uzlaşmayla neredeyse etkisiz hale geldiğinden inceleme elemanlarının motivasyonunu da olumsuz yönde etkilediği vurgulanmıştır⁶³¹.

Bütün bu eleştiriler ve uzlaşmanın olumsuz olarak belirtilen yönleri esasında tarafların bir araya geldiği ancak işin esasına girilmediği bir uzlaşma görüşmesinde “otomatige” bağlanmış indirim oranlarının önerilmesi ve bu oranların da mükellefçe kabul edilmesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

ç. Vergi Aşlı ve Cezalarındaki Uzlaşma Sonuçları

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 yılı faaliyet raporuna bakıldığında, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yaklaşık 1.874.076.000 liralık vergi cezasında uzlaşma için başvurulmuş, 396.223.000 lirası için uzlaşmamıştır. Uzlaşmaya konu olan 1.477.852.000 liralık vergi cezasından, uzlaşma sonucu, 6.993.000 lirası kesinleşmiştir. Bu durumda uzlaşmaya konu olan 100 liralık vergi cezasının yaklaşık 4 kuruşu uzlaşma sonucu kesinleşmiş, geri kalan 99,96 lirasından vazgeçilmiştir⁶³². 2017 yılı için ise, vergi cezalarında da 386.220.427 lira için uzlaşmaya başvurulmuş, 11.128.389 lirası uzlaşmaya konu olmuş, uzlaşma sonucu ceza ise 1.904.432 lira olmuştur⁶³³. 2018 yılında 192.715.550 liralık ceza için uzlaşmaya başvurulmuş, 114.695.107 lirası uzlaşmaya konu olmuş, uzlaşma sonucu ceza ise, 17.067.230 lira olmuştur⁶³⁴. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na ise, 2015 yılı için yaklaşık 247.413.000 liralık vergi cezası için uzlaşma başvurusu yapılmış, uzlaşmayan ceza 120.528.000 liradır. Uzlaşmaya konu olan 126.887.000 lira vergi cezasının 3.892.000 lirası kesinleşmiştir. Buna göre uzlaşmaya konu olan 100 liralık

⁶³¹ Bkz. **Polat/Katırcı**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Budak**, Uzlaşma, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 202.

⁶³² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında uzlaşmaya konu olan vergi cezaları için ortalama 100 liralık vergi cezasından 2014 yılı için 1 lirası kesinleşmiş, 2013 yılı için 99 kuruşu, 2012 yılı için 13 lirası, 2011 yılı için 2 kuruşu kesinleşmiş, geri kalanlarından vazgeçilmiştir. Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 15.02.2017.

⁶³³ Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 25.05.2018. Türkiye genelinde tarhiyat sonraki uzlaşma sonuçlarına göre ise, ortalama 164 milyon vergi 104 milyona, 267 milyonluk vergi cezası ise 37 milyona indirilmiştir.

⁶³⁴ Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 01.04.2019.

vergi cezasının 3 lirası uzlaşma sonucu kesinleşmiş, geri kalan 97 lirasından vazgeçilmiştir⁶³⁵. 2017 yılı için ise, uzlaşmaya konu olan vergi ceza tutarı 38.526.694 lira olup, uzlaşma sonucu ceza 6.733.494 liradır. 2018 yılında da 120.696.805 liralık ceza için uzlaşmaya başvurulmuş, 32.240.098 lirası uzlaşmaya konu olmuş, uzlaşma sonucu ceza ise, 5.834.969 lira olmuştur. Görüldüğü üzere cezalar üzerindeki uzlaşmada diğer yıllara göre 2017 ve 2018 yılında daha az bir indirim sağlanmıştır.

Uzlaşma sonuçları dikkate alındığında vergi cezalarında uzlaşma yoluyla sağlanan bu indirimin sadece vergi cezaları için değil vergi aslı için de sağlandığı, bu durumun ise, vergi adaleti ve eşitlik ilkeleri açısından uygun sonuçlar ortaya çıkarmayacağı vurgulanmaktadır⁶³⁶. Vergi aslının korunması bakımından en olumlu sonuçların tarhiyat öncesi uzlaşmada görüldüğü de belirtilmektedir⁶³⁷. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 yılı Faaliyet Raporundaki uzlaşma sonuçlarına bakıldığında Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na 1.536.207.000 lira vergi tutarı için başvuru yapılmış, yaklaşık 258.106.000 lirasında uzlaşma sağlanamamış, yaklaşık 1.278.000.000 uzlaşmaya konu olan vergiden yine yaklaşık 403.600.000 lira uzlaşma sonucu vergi kesinleşmiştir. Bu da göstermektedir ki uzlaşmaya konu olan 100 liralık vergiden ortalama 31 lirası üzerinde uzlaşarak 69 lirasından vazgeçilmiştir⁶³⁸. 2017 yılı için ise, yaklaşık 296.220.000 liralık vergi için uzlaşmaya başvurulmuş, 293.714.000 lirasında uzlaşılmamış, 3.212.000 lirası uzlaşmaya konu olmuş, uzlaşma sonucu vergi aslı da 3.212.000 lira olmuştur. Yani vergi aslında uzlaşma sonucunda herhangi bir indirim yapılmamıştır. 2018 yılında, 148.112.182 liralık vergi aslında uzlaşma için başvurulmuş, 62.776.029 lirasında uzlaşılmamış, 85.336.153 lirası

⁶³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nda uzlaşmaya konu olan ortalama 100 liralık vergi cezasından 2014 yılı için 2.5 lirası, 2013 yılı için 3 lirası, 2012 yılı için 3 lirası, 2011 yılı için 27 kuruşu kesinleşmiş, geri kalanlarından vazgeçilmiştir. Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 15.02.2017.

⁶³⁶ Bkz. **Erdem**, Rakam, s. 135; **Usta**, s. 121; **Tunç**, s. 79-80. **Erdem** tarafından yapılan çalışmada, Merkezi Uzlaşma Komisyonu kapsamında uzlaşmaya konu edilen 100 liralık verginin ortalama 32,38 lirasının uzlaşma kapsamında kesinleştiği, 67,62 lirasından vazgeçildiği; Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kapsamında ise, 100 liralık verginin sadece 25,67 lirası üzerinde uzlaşıldığı, 74,33 lirasından vazgeçildiği belirtilmiştir.

⁶³⁷ 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında uzlaşılan vergiler açısından 100 liralık verginin ortalama 68,19 liralık kısmı üzerinde uzlaşılmış, 31,81 lirasından vazgeçilmiştir. **Erdem**, Rakam, s. 135.

⁶³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında uzlaşmaya konu olan vergiler için, ortalama 100 liralık vergi aslı için 2014 yılında 41 lirasında; 2013 yılı için 12 lirasında, 2012 için 34 lirasında ve 2011 için 6.69 lirasında uzlaşıldığı geri kalanlardan vazgeçildiği görülmektedir. Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 15.02.2017.

uzlaşmaya konu olmuş, uzlaşma sonucu vergi aslı da 66.040.560 lira olmuştur. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na ise, 2015 yılında yaklaşık 189.077.000 liralık vergi için başvurulmuş, 101.854.000 liralık tutar için uzlaşılammış, uzlaşmaya konu olan yaklaşık 87.223.000 liralık vergi tutarından yaklaşık 51.457.000 lira vergi kesinleşmiştir. Bu durumda ortalama uzlaşmaya konu olan 100 liralık verginin 58 lirası uzlaşma kapsamında alınması için anlaşılmış, geri kalan 42 liradan vazgeçilmiştir⁶³⁹. 2017 yılında ise, 20.992.593 lira uzlaşmaya konu olan vergi aslıdır. Uzlaşma sonucu vergi ise 16.649.442 liradır. Bu yıl için ise, ortalama 100 liralık verginin 79 lirası alınmış, 21 lirasından vazgeçilmiştir. 2018 yılında, 12.245.299 lira uzlaşmaya konu olan vergi aslıdır. Uzlaşma sonucu vergi ise, 9.858.621 liradır. Uzlaşma sonucundaki vergi aslı için olan indirimde de 2017 ve 2018 yılı ile diğer yıllar kıyaslandığında bir azalma görülmektedir.

Dosya adedi bakımından ise, 2017 yılı için Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yapılan 18 başvurudan 3'ünde uzlaşılmış; Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan 110 başvurudan 69'unda uzlaşılmıştır. 2018 yılında ise, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yapılan 6 başvurudan 3'ünde uzlaşılmış; Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan 86 başvurudan 53'ünde uzlaşılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma açısından Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan istatistiklere göre, 2013-2018 yılları arasında vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkı tutarları üzerinden ortalama yıllık % 20 oranında vergi tutarı, % 44 oranında da ceza tutarı önerilmektedir⁶⁴⁰. Tarhı önerilen vergi tutarının % 17'si, ceza tutarının ise, % 12'si uzlaşmaya konu edilmiştir. Uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezalar içinde fiilen uzlaşmaya giren yıllık ortalama vergi oranının % 45, ceza oranının da %53 olduğu; uzlaşmaya giren tutarlarda yıllık ortalama % 12, cezalarda % 90 indirimde gidildiği görülmektedir⁶⁴¹.

⁶³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nda uzlaşmaya konu olan vergilerden ortalama 100 liralık vergi için 2014 yılında 36 lirasında; 2013 yılında 69 lirasında; 2012 yılında 45 lirasında; 2011 yılında ise, 12 lirasında uzlaşmış, geri kalanlardan vazgeçilmiştir. Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 15.02.2017.

⁶⁴⁰ Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, erişim tarihi: 01.04.2019.

⁶⁴¹ Bu yönde yapılan tesbit için bkz. **Coşkun**, s. 42. Tarhı önerilen vergi ve kesilmesi önerilen cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda büyük oranda kaldırılmakta olduğu algısının yersiz olduğu yönünde bkz. **Coşkun**, s. 43.

Mükellefe vergi cezası kesilmesindeki amaçlardan biri de o cezaya sebep olan davranışın tekrarlanmamasını sağlamaktır. Bu amaç dikkate alındığında, uzlaşmayla vergi cezalarında otomatik olarak böyle bir indirim yapılması vergi cezalarının caydırıcı olma yönünü olumsuz etkilediği bir gerçektir⁶⁴². Vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin uzlaşmayla daha da azaldığı belirtilmektedir⁶⁴³. Buna karşılık uzlaşmanın Maliye bakımından avantajının paranın bir an önce Devlet kasasına girmesi olduğu dikkate alındığında tarhiyatın tamamen maddî delillere dayanması durumunda bile vergide indirim gidilebileceği ve cezaların tamamen kaldırılabilmesi üzerinde durulmaktadır⁶⁴⁴. Asıl problem, vergi aslında veya da cezalarında otomatik hale gelmiş bir indirimin uygulanmasıdır. Uzlaşma görüşmesinde yapılacak değerlendirme üzerine, örneğin bir vergi hatasının olduğu fark edildiyse, vergi aslının veya da cezasının hepsinin indirilmesi de mümkün olmalıdır. Önemli olan nokta uzlaşma konusu hakkında uzlaşma komisyonlarının herhangi bir değerlendirme yapmadan, otomatik olarak indirim uygulamamasıdır. Diğer yandan uzlaşma sonucu indirilen vergi ve/ya da cezalar yargı konusu yapılmadığından, bu işlemler yargı organları tarafından iptal edilmekten kurtulduğu da göz önünde bulundurulmalıdır.

3. Vergi Mükellefi Açısından

Uzlaşma sonucu vergi aslında ve/ya da cezasında indirim yapılması mükellefler için olumlu bir sonuç ortaya çıkarmakla birlikte, uzlaşmayı mükelleflerin zaman kazanmak için kullanmaları ve öyle görmeleri uzlaşma kurumunun iyi işleminin önündeki bir engeldir⁶⁴⁵.

Uzlaşmada indirim oranının uzlaşma komisyonlarına bırakılmasının ayrı veya bazen aynı uzlaşma komisyonlarında uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının farklı olmasına sebep olduğu, bu durumun da bir yandan kamu vicdanını yaraladığı, diğer

⁶⁴² Bu sebeple cezalarda tamamen sıfırlama yapılmaması gerektiği konusunda bkz. **Polat/Katırcı**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017. Uzlaşmanın amacının vergi alacağıının hızla tahsili olması karşısında, vergi ve cezalarda bu oranlarda indirim yapılmasının uzlaşma kurumunun getiriliş amacına uygun işlemediği sonucunun çıkartılacağı yönünde bkz. **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017.

⁶⁴³ **Organ**, s. 169.

⁶⁴⁴ **Kitiş**, s. 9.

⁶⁴⁵ **Akköy**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 13.09.2017.

yandan da vergi idaresi ile mükellef arasında vergi idaresi aleyhine güvensizliği arttırdığı belirtilmektedir⁶⁴⁶. Ancak uzlaşmanın mahiyeti gereği cezalarda indirim düzenlemesinde olduğu gibi herkese aynı indirimin uygulanması durumu değil, mükelleflerin farklılıkları ölçüsünde farklı indirimlerin uygulanması bulunmaktadır. Burada önemli olan husus farklılığın belirlenmesi sırasındaki görüşmelerde taraflara objektif yaklaşacak bir uzlaşma komisyonunun varlığıdır. Komisyonun işin esasına girerek bir değerlendirme sonucunda kişilerin farklılıkları ölçüsünde bir oran önermelerinin işin mahiyetine uygun olduğunu kabul etmek gerekir.

Vergi idaresinin uzlaşma yoluyla vergi ve cezalarda indirim yapması vergilendirmede hata yaptığını peşinen kabul etmek olarak yorumlanabilmekte⁶⁴⁷; diğer taraftan ise, vergi mükellefinin uzlaşma iradesini ortaya koyması vergi incelemesinin haklılığı olarak değerlendirilmektedir. Uzlaşmaya başvuru amaçları dikkate alındığında uzlaşmadan faydalanılması vergi anlaşmazlıklarının uzlaşma suretiyle sona erdirilmesinin, cezalı vergi tarhiyatın haklılığının mükellef tarafından kabulü anlamına gelmeyip, işin gereğinden veya ticarî icaplardan dolayı bir sorunun çözülmesi, ihtilafın sonuçlandırılması şeklinde yorumlanması gerektiği belirtilmektedir⁶⁴⁸. Vergi idaresinin de mükellefin uzlaşma talebini, vergi incelemesinin haklılığı olarak değerlendirmemesi ve uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava açılmasında uzlaşmaya başvurmayı bir ikrar gibi değerlendirip, bunu mükellefe karşı kullanmaması gerekmektedir. Uzlaşma yoluna başvurulması, işin gereğinden veya ticarî icaplardan dolayı bir sorunun çözülmesine veya mükellefin idareyle hasım olmadan ilişkisini devam ettirme isteğine yöneliktir. Kendi hakkında olumsuz bir durum yaratacağını düşünen mükellef, uzlaşmaya başvuru konusunda çekingen davranabilir. Bu da mükellefin uzlaşma hakkını özgür bir şekilde kullanmasına engel teşkil eder. Uzlaşma görüşmelerinde bir meblağ

⁶⁴⁶ **Organ**, s. 171.

⁶⁴⁷ **Polat/Katırcı**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017.

⁶⁴⁸ Bkz. **Baykara**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 08.08.2017; **Küçükaya/Sarısu**, s. 288; **Kızılot**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017; **Karataş Durmuş**, s. 138. Ayrıca bkz. *“Uyuşmazlık konusu olayda ise, yargılama giderleri peşin olarak Davacı tarafından ödenmek suretiyle açılan dava sonucunda, davacının haklı çıktığı yolunda mahkemece verilmiş bir karar bulunmadığı gibi, Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen idari usul çerçevesinde yapılan uzlaşma neticesinde dava konusunun ortadan kalkmış olmasını da, davacının yargılama haklı çıktığı biçiminde nitelendirmeye olanak bulunmamaktadır. Bu itibarla davacı üzerinde bırakılması gereken yargılama giderlerinin davalıya yükletilmesinin usul ve kanuna uygun olmadığı açıktır”* (Dş. 4. D., 12.10.1990 tarih ve E. 1988/642, K. 1990/2739, www.kazanci.com, erişim tarihi: 07.07.2019).

üzerinde uzlaşmanın konuşulmuş, ancak uzlaşmanın sağlanmamış olması iki taraf için de vergilendirme işlemindeki yanlışlığı kabul etme anlamına gelmemelidir; daha sonra yargılama aşamasında mükellefin uzlaşmaya başvurmasını idare mükellef aleyhine kullanmamalıdır.

4. Yargı Mercileri Açısından

Uzlaşma sürecinde bir vergi anlaşmazlığındaki “hukukî gereği” ortaya çıkarmakla ilgilenilmemektedir. Mükellef mümkün olduğu kadar az vergi ödeyerek anlaşmazlığı yargı yoluna taşımadan sona erdirmeyi; vergi idaresi de bir an evvel mükelleften vergiyi ve uzlaşmadan arta kalan vergi cezasını kasasına aktarmayı hedeflemektedir. Böyle bir durumda her konunun uzlaşma ile çözülmesinin zaman içinde “doğrunun ne olduğunun iyi bilinmediği; ama indirim oranının ne olduğunun bilindiği” bir sisteme götüreceğinden endişe duyulmaktadır⁶⁴⁹. Bir vergi anlaşmazlığının hukukî açıdan çözümü ancak bir yargı organı tarafından sorunun ele alınarak çözülmesi durumunda ortaya çıkabilmektedir. Uzlaşmayla bir vergi anlaşmazlığının çözümü idarî işlemin kendisine yönelik bir kesinlik olup, idarî işlemin konusu hakkında hukukî bir kesinlik oluşturmayacağı belirtilmektedir⁶⁵⁰. Burada mükellefin vergi idaresiyle uzlaşmasının vergi idaresinin işleminin haklı olduğu sonucunu ortaya koymayacağı söylenebilir. Ancak Danıştay bir kararında tutanakla tespit edilen satış bedeli üzerinden uzlaşma yoluyla idareye ödenmesinin, satış bedelinin doğru olduğunun kabulü anlamına geleceği yönünde bir belirleme yapmıştır⁶⁵¹.

5. Vergi Uyumunu Açısından

Vergiye uyumun sağlanmasında uzlaşmanın olumsuz etki yaptığı yönünde yaklaşımlar bulunmaktadır. Normalde ödemesi gereken verginin veya cezanın uzlaşmayla çok daha azını ödeyerek kurtulan mükellef, yeni veya ek vergi tarhiyatına veya vergi cezası kesilmesine sebep olan davranışı tekrarlama noktasında herhangi

⁶⁴⁹ Çetinkaya, s. 25.

⁶⁵⁰ Çetinkaya, s. 18.

⁶⁵¹ Bkz. Dş. 4. D., 16.02.1999, E. 1999/4788, K. 1999/470, Çetinkaya, s. 20.

bir sakınca görmemektedir. Bu durumda uzlaşma, verginin tam ve doğru olarak beyan edilip ödenmesinden ziyade, vergi mükellefleri için hakkında vergi incelemesi yapılması ve vergi hukukuna bir aykırılık tesbit edilmesi durumunda yargıdan önce başvurulabilecek bir yol olarak görülmektedir. Vergi mükelleflerinin bu düşüncesi ise, vergi hukukuna aykırı olacak bir davranış sergilemekten kaçınmak yerine, bu hukuka aykırı davranışın fark edilmesi durumunda uzlaşma yoluyla çözüm bulmaya mükellefleri yaklaştırabileceği üzerinde durulmaktadır. Ne de olsa uzlaşma yoluyla cezaların büyük bir kısmı silinmekte ve vergi aslında da bazı durumlarda indirim yapılabilmektedir⁶⁵².

Vergi kaybının önlenmesi için denetim yapılırken diğer taraftan uzlaşma yoluyla vergi ve cezalarda indirim sağlayacağını düşünülmesi karşısında uzlaşma kurumunun mükellefi daha sorumsuz davranmaya yönlendireceği ve denetimin caydırıcılık etkisini azaltacağı da belirtilmektedir⁶⁵³. Yapılan bir anket araştırmasında uzlaşma ve benzeri yöntemlerle yapılan cezalarda indirimlerin vergi kaçırmayı teşvik ettiği, vergi kaçırana uygulanan cezaların uzlaşmada kaldırılacağı anket çalışmasına katılan mükelleflerin yarısından çoğu tarafından düşünülmekte, uzlaşmanın vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık olacağı ve gönüllü uyum derecelerini düşüreceği ortaya konulmaktadır⁶⁵⁴. Bu durumda uygulanacak yöntemlerin dikkatle seçilmesi gerektiği ve cezalarda indirimin son çare olması önerilmektedir⁶⁵⁵. Vergi kaçaklığı suçuna ilişkin cezanın uzlaşmayla ortadan kalkabileceğini düşünmeleri karşısında bu çalışmadan şu sonuç çıkmaktadır ki, mükellefler uzlaşmanın uygulama alanını tam kavramamışlardır. Bunun için

⁶⁵² Bkz. **G. Dönmez**, <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje8.pdf>, erişim tarihi: 24.01.2017; **Buhur**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Sarı/Dersinlioğlu**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.08.2017; **Gaygılı**, s. 85. Mükelleflerin vergi kaçırdıklarının tespiti durumunda normalde ödemeleri gereken verginin altında vergi ödeyeceklerini bildiklerinden vergi kaçırmaya devam ettikleri; bu durumun vergisini zamanında eksiksiz ve usûlüne uygun beyan eden mükellefleri bir nevi vergi kaçırmaya teşvik ettiği yönünde bkz. **Polat/Katırcı**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017. Ancak vergi kaçaklığına bağlı olarak kesilen üç kat vergi ziyai cezası için uzlaşmaya başvurulamayacağı dikkate alındığında, bu yorumu tek kat kesilen vergi ziyai cezası için anlamak gerekmektedir.

⁶⁵³ **Kutbay**, s. 113; **Acar/Merter**, s. 10-11; **Hocaoğlu**, s. 509. Gönüllü uyum için vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan uzlaşmanın kaldırılması gerektiği yönünde bkz. **Biberoğlu**, s. 77.

⁶⁵⁴ **Tuay/Güvenç**, s. 64, 69 ve 140. Uzlaşma sonucunda yüksek indirimler yapılarak mükellef üzerindeki vergi yükünün azalması vergi incelemelerinin etkinliğinin azalmasına yol açtığı yönünde bkz. **Gaygılı**, s. 85.

⁶⁵⁵ **Tuay/Güvenç**, s. 64.

öncelikle uzlaşma kurumunun tam olarak kavranıp, uygulama alanının mükelleflere tanıtılması önem arzermektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMANIN ŞARTLARI VE UYGULANMASI

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşmanın tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki türü bulunmaktadır⁶⁵⁶. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce idare ile vergi mükellefi arasında tarh edilecek vergi ve/ya da kesilecek cezalarda uzlaşarak, bu yolla vergi tarh edilmeden ve/ya da ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında anlaşma imkânının doğmasını sağlamaktadır⁶⁵⁷. Taraflar arasında henüz var olmayan ama ileride doğması muhtemel bir anlaşmazlık giderilmeye çalışılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usûl ve esasların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmektedir. Bu maddeye dayanılarak da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği çıkarılmıştır⁶⁵⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 1-9'uncu maddeleri arasında düzenlenen tarhiyat sonrası uzlaşma ise, bir vergi tarh edildikten ve/ya da ceza kesildikten sonra ortaya çıkan anlaşmazlıkların taraflar arasında yargı yoluna başvurulmaksızın bir anlaşmaya varılarak çözüme kavuşturulmasıdır⁶⁵⁹. Kanun'un ek 1'inci maddesinde sürekli,

⁶⁵⁶ Aslında “tarhiyat sonrası uzlaşma” kurumunun ilk düzenleniş şeklindeki adı, “uzlaşma”dır. Daha sonra Vergi Usul Kanunu'na “tarhiyat öncesi uzlaşma” kurumunun eklenmesiyle bu kurumdan ayırt etmek için öncesine “tarhiyat sonrası” kavramı eklenmiştir. Bkz. **Candan**, s. 265.

⁶⁵⁷ Bkz. **Kaneti**, s. 263 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 170; **Kızılot/Kızılot**, s. 237 vd.; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 74; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 732; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 220 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 547; **Oktar**, Vergi, s. 167 vd.; **Özyer**, s. 1160 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 285; **Şenyüz**, Ceza, s. 304 vd.; **Öner**, Vergi, s. 235 vd.; **Önen**, s. 285 vd.; **Gerçek**, s. 126 vd.; **Kalaycı**, s. 71 vd.; **Hocaoğlu**, s. 494 vd.; **Mustafa Gültekin**, s. 594 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 146 vd.; **Şin**, s. 306 vd.; **İRTEŞ GÜLŞEN**, s. 67 vd.

⁶⁵⁸ RG. 31.10.2011-28101. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin birinci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yetkisinin tanınması ve Bakanlığın ise bu izni Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile vermesi karşısında tarhiyat öncesi uzlaşmanın “idarece tanınan bir hak”, tarhiyat sonrası uzlaşmanın ise, “kanunî bir hak” olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 311.

⁶⁵⁹ Bkz. **Kırbaş**, s. 193 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 174; **Kızılot/Kızılot**, s. 258 vd.; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 84; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 741; **Karakoç**, Vergi Ceza, 230 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 555; **Oktar**, Vergi, s. 159 vd.; **Özyer**, s. 1137 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 287 vd.; **Şenyüz**, Ceza, s. 310 vd.; **Öner**, Vergi, s. 237 vd.; **Önen**, s. 282 vd.; **Gerçek**, s. 128 vd.;

geçici ve merkezî uzlaşma komisyonlarının teşkilinin; uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesinin; uzlaşmanın şeklinin; uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesinin; uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin; uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usûl ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmektedir. Bunun üzerine de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uzlaşma yönetmeliği çıkartılmıştır⁶⁶⁰.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergiler Gümrük Kanunu'na tabî olduğundan (VUK m. 2), gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yollarından biri olarak düzenlenen uzlaşma kurumu Gümrük Kanunu'nda ayrıca düzenlenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, uzlaşmanın genel esasları ortaya konulmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise, Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma kurumunun nasıl uygulandığı açıklanmaya ve uygulama sırasında ortaya çıkan tartışmalı noktalara yer vermeye çalışılmaktadır. Gümrük vergilerinden doğan anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yolu olan uzlaşmaya ise, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı yerlerine vurgu yaparak yer vermeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda öncelikle uzlaşmanın şartlarına, ikinci olarak tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın uygulamasına ve daha sonra ise, Gümrük vergilerinde uzlaşmanın nasıl uygulandığına yer verilmektedir. Ayrıca son olarak uzlaşmanın genel yapısına ilişkin bir değerlendirme yapılarak, uzlaşmanın gerekliliği ve yapısında yapılması gereken değişikliklere ilişkin çalışmanın bütününden ortaya çıkan sonuçlar yansıtılmaya çalışılmaktadır.

II. UZLAŞMANIN ŞARTLARI

A. Genel Açıklama

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya kimlerin, sürecin hangi aşamasında bu başvuruyu yapabileceğinin, bu başvurunun nereye yapılacağıının, hangi tarhiyat türleri, vergi ve cezaları için uzlaşmanın uygulanabileceğinin ortaya

Kalaycı, s. 76 vd.; **Hocaoğlu**, s. 498 vd.; **Mustafa Gültekin**, s. 580 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 184 vd.; **Şin**, s. 306 vd.; **İrteş Gülşen**, s. 80 vd.

⁶⁶⁰ RG. 03.02.1999-23600.

konulması gerekmektedir. Böylelikle uzlaşmanın uygulanma süreci açıklanmadan önce, uzlaşmanın uygulanma şartları hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma için ortaya konulmuş olacaktır. Uzlaşmanın şartlarına ilişkin açıklama yapılırken de sırasıyla uzlaşmanın kişi, zaman, konu ve kapsam açısından şartları değerlendirilmektedir.

B. Uzlaşmanın Kişi Açısından Şartları

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef başvurabilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise, kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellef başvurabilir. Yönetmeliğe göre, tarhiyat öncesi uzlaşma için hakkında vergi incelemesi yapılan kimse; tarhiyat sonrası uzlaşma için ise, mükellef *“bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanunî temsilcileri marifetiyle)”* uzlaşmaya başvurabilecektir (TÖUY. m. 8, TSUY. m. 7).

Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi mükellef olarak tanımlanmaktadır (VUK. m. 8/1). Vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmekte ve bu sebeple vergi kanunlarında kendisine maddî ve/ya şeklî yükümlülükler yüklenmektedir⁶⁶¹. Vergi sorumlusu ise, alacaklı

⁶⁶¹ Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 71 vd.; **Kırbaş**, s. 64 vd.; **Kaneti**, s. 79 vd.; **Erginay**, s. 58; **Akdoğan**, Vergi, s. 49; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 208; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 153; **Mutluer/Dayanç**, s. 58; **Oktar**, Vergi, s. 73; **Özyer**, s. 39; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 87; **Saban**, Vergi, s. 77; **Öner**, Vergi, s. 59 vd.; **Önen**, s. 121. *“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun mükellef başlıklı 8. maddesinde de, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların katma değer vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Olayda da, vergi dairesince, il müdürlüğü adına mükellefiyet tesis edilerek anılan müdürlüğün verginin mükellefi olarak kabul edildiği anlaşılmış bulunmaktadır. Bu nedenle, yukarıda anılan kanun maddeleri ile fiili durum açısından il müdürlüğü adına tarhiyat yapılabileceği hususu doğaldır. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan il müdürlüğünün faaliyeti nedeniyle doğan katma değer vergisi tarhiyatından dolayı adına tebliğ edilen ihbarnameler sonrası uzlaşmaya gidilmek istenmesi halinde, olayın tebligatın hangi birime yapılması gerekeceği açısından irdelendiğinde süresinde yapılıp yapılmadığının saptanması gerekmektedir...2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nda bu tür tebliğlerde tebligata kimin muhatap olacağı belirtilmemekle birlikte anılan hükümlerin genel mantık çerçevesi içinde genel müdürlüğün taşradaki birimi ve temsilcisi olan ve ildeki faaliyetleri onun adına yürütmekle görevli il müdürlüğünün genel müdürlük adına ilde yaptığı ve yapması nedeniyle vergi mükellefi sayıldığı, faaliyetlerinden doğan yükümlülük nedeniyle de genel müdürlük adına tebligat evrakını tebellüğ edebileceğinin kabulü gerekir... Bu nedenle, genel müdürlükçe uzlaşmaya gidilirken ve uzlaşma başvuru tarihi hesaplanırken uttila tarihinin esas alınması anılan kanun hükmüne de aykırı olduğundan il müdürlüğüne yapılan tarihin esas*

vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişidir (VUK. m. 8/2). Vergi sorumlusu kendisi mükellef olmamakla birlikte başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddî/şeklî ödevlerini yerine getirmekle yükümlü tutulan üçüncü kişidir⁶⁶². Küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri, tüzel kişilerde temsil organları, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler vergi sorumlusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi gereğince mükellef tâbiri vergi sorumlusunu da kapsadığından vergi sorumluları adına vergi ve/ya da ceza ihbarnamesi düzenlenip tebliğ edilmesi durumunda, kanundaki diğer şartları da taşıyorsa bu kişiler de hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceklerdir⁶⁶³. Hem tam hem de dar mükellefler uzlaşma talebinde bulunabileceklerdir⁶⁶⁴. Küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları durumunda vergi, mükellef olan küçük ve kısıtlı adına tarh edilecekken, ceza, küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri; yani, vergi sorumluları adına kesileceğinden, mükellef olan vergi sorumlusu vergi ve cezalar için ayrı ayrı uzlaşmaya

alınması gerekmektedir.” Dş. 11. D., 12.10.1995 tarih ve E. 1995/1891, K. 1995/2499, www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.03.2018.

⁶⁶² Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 75 vd.; **Kırbaş**, s. 74 vd.; **Kaneti**, s. 81 vd.; **Erginay**, s. 68; **Akdoğan**, Vergi, s. 49; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 218; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 160; **Mutluer/Dayanç**, s. 60; **Oktar**, Vergi, s. 75; **Özyer**, s. 40-41; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 92; **Saban**, Vergi, s. 77-78; **Öner**, Vergi, s. 62; **Önen**, s. 121-122.

⁶⁶³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 243; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 179. Mükellef adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için mükellefin uzlaşma talep etmediği veya uzlaşmadığı durumlarda, söz konusu vergi ve cezalardan sorumlu tutulanlar açısından uzlaşmanın söz konusu olmadığı, bu sebeple de en azından mükelleften vergi ve cezanın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine sorumlu tutulan kişiye belli bir süre ile uzlaşma talep etme hakkının tanınması gerektiği yönünde bkz. **Tunç**, s. 67. Ancak mükelleften tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi aslı ve/ya da cezası için sorumluya gidilebilmektedir. Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ise, tahsil aşamasına ilişkin bir süreçtir (AATUHK. m. 3). Mükellefe ödeme emri gönderilmiş, haciz aşamasına geçilmiştir. Bu durumda sorumluya gidileceği zaman kesinleşmiş bir vergi alacağı için ödeme emri gönderilmektedir. Uzlaşmanın tarh aşamasında tahakkuktan önce başvurulabilecek bir idarî yol olması karşısında, sorumluya uzlaşma hakkının verilmesi mümkün değildir. Bu hakkın verilebilmesi ancak uzlaşmaya başvurulabilme zamanının değişmesiyle söz konusu olabilir.

⁶⁶⁴ Bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 109; **Nas**, Kişi, www.lebibiyaalkin.com, erişim tarihi: 21.08.2017. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükelleflerdir ve Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler (GVK. m.3, 4 ve 5). Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise, dar mükelleflerdir ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar ve iratlar üzerinden vergilendirilirler (GVK. m. 6 ve 7). Kurumlar Vergisi'ne göre tam mükellef ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlardır. Bunlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK. m. 3).

başvurabileceklerdir⁶⁶⁵. Tabii ki, mükellef olan küçük veya kısıtlı adına tarh edilen vergi için uzlaşmaya başvuracak olan da o kişilerin kanunî temsilcisi olan vergi sorumlusudur. Vesayet altında bulunan kişiler adına sulh akdi yapılabilmesi için Türk Medenî Kanunu sulh hâkiminden izin alınmasını aramasından yola çıkarak (TMK m. 462), vasinin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için sulh hâkiminden izin alması gerektiği belirtilmektedir⁶⁶⁶. Uzlaşmayı talep eden vasi, uzlaşma sürecini de yürütecek olup, uzlaşmanın sağlanıp sağlanmamasına vergi mükellefi adına karar vermektedir. Uzlaşma talep edilmesi ve sonunda uzlaşmaya varılmamış olması halinde yargı yoluna başvuru hakkı devam etmektedir. Ancak uzlaşma görüşmelerinde indirim oranını kabul edilmesi, bu anlamda uzlaşmanın sağlanması durumunda yargı yolu kapalıdır. Böylelikle vergi ve/ya da ceza tarhiyatının artık hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek, mahkemeye başvurulamaz. Görüldüğü üzere uzlaşmaya başvuru ve uzlaşmanın sonuçları vesayet altında bulunan kişi bakımından önemli olup, sulh olma/anlaşma özelliği gösterdiğinden vasinin uzlaşmayı talep edebilmesi için de sulh hâkiminden iznin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Kollektif şirketlerde ve adi komandit şirketlerde gelir vergisi mükellefi ortaklar olup, bu kişiler gelir vergisi için uzlaşma talep edebileceklerdir⁶⁶⁷. Adi ortaklıkta ise, ortaklar mükellef olduklarından, ortaklar uzlaşma talebinde bulunabileceklerdir. Bu durumda ortakların ayrı ayrı uzlaşma talep etme yetkisi bulunup bulunmadığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Kısmî uzlaşma imkânının getirilmesiyle birlikte ortakların ayrı ayrı uzlaşma talep edebileceği kabul edilmektedir⁶⁶⁸. Gelir vergisi dışındaki bir vergi için uzlaşma talep edilecekse,

⁶⁶⁵ Bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 320; **Küçükaya**, Uzlaşma, s.173.

⁶⁶⁶ **Candan**, s. 306.

⁶⁶⁷ Kollektif şirket ortaklarının ve komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirketten aldığı kâr payı, ticarî kazanç sayılmakta ve bu hükümlere göre vergilendirilmektedir (GVK. m. 37 ve 52). İstisnai olarak, kollektif, âdi komandit ve âdi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır (GVK. m. 65). Âdi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının elde ettiği kazanç ise, iştirak hisselerinden doğan menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir (GVK. m. 75/2). Görüldüğü üzere doğrudan doğruya şirketin ortağı olan gerçek kişiler Gelir Vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Ancak ortaklarının gelir vergisi mükellefiyetleri dışında (stopaj, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi) kalan vergiler yönünden kollektif veya âdi komandit şirket vergi mükellefidir. Bkz. **Öner**, Sistem, s. 163 ve 227; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Sistem, s. 159.

⁶⁶⁸ Bkz. **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017; **O. Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 98-99; **Nas**, Miktar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017; **Batun**, Uzlaşma II, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017; **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 320-321; **Ürel**, www.lebbyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017. Kollektif şirket ortakları hakkında yapılacak

kollektif ve âdi komandit şirketin tüzel kişiliği bulunmasından dolayı şirket vergi mükellefidir ve şirketin temsile yetkili organı tarafından uzlaşma talep edilecektir. Sermaye şirketleri ise, Kurumlar Vergisi mükellefi olduklarından (KVK m. 2), şirket vergi mükellefi olup, şirketin yapısına göre temsile yetkili organı olan vergi sorumlusu şirketin vergi borçları için uzlaşma talebinde bulunabilecektir.

Vergi cezaları ise, tüzel kişilerde şirket adına kesileceğinden şirketin kanunî temsilcileri ceza için uzlaşma talebinde bulunacaktır. Uzlaşma toplantısına katılırken de tüzel kişilerde temsile yetkili kişilerin statü veya yetki kararı ve imza sirkülerleri ile toplantıya katılmaları gerekmektedir⁶⁶⁹.

Tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenler de vergi ve cezalardan sorumlu olduklarından uzlaşma talebinde bulunabilme hakları vardır. Bu anlamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre iş ortaklıkları da kurumlar vergisinin mükellefi olup, ortaklar işin tamamından müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarından ortaklardan her birinin uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı vardır⁶⁷⁰.

Aynı şekilde vergi mükellefinin vakıf veya cemaat olması durumunda da uzlaşma talebini, bunlar adına kendi özel kanunlarında, anasözleşmesinde veya mevzuatında belirtilen kanunî temsilcileri/idare edenleri yapacaktır.

Mirasçılar ise, mirisin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağından (VUK m. 12), her biri miras hisseleri oranında uzlaşma talep etme hakkına sahiptirler. Kişinin uzlaşma talep ettikten sonra ölmesi durumunda ise, ölümle vergi cezaları düşeceğinden (VUK m. 372) mirasçılar sadece vergi aslı için uzlaşma görüşmelerine devam edebileceklerdir.

Mükellefler veya vergi sorumluları uzlaşma başvurusunda bulunma hakkını bizzat kullanabilecekleri gibi kendilerine bir iradî temsilci atayarak onlar aracılığıyla da kullanabilirler. (Tarhiyat Sonrası) Uzlaşma Yönetmeliği'nde resmî vekâletnamesi

tarhiyatlarda şirket ortaklarının ve şirketin birlikte uzlaşma talebinde bulunması gerektiği yönünde bkz. **Can/Ege**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.10.2017. "Olayda ortaklık adına uzlaşan ortağın, ortaklığı temsil yetkisi bulunmadığı gibi uzlaşma konusunda da kendisine diğer ortak tarafından vekalet verilmediği anlaşıldığından yukarıda açıklanan kurallara göre uyumsuzluk konusu uzlaşma tutanağının sadece uzlaşan ortak yönünden sonuç doğurması, diğer ortak açısından herhangi bir yükümlülük getirmemesi gerekmektedir. Vergi incelemesinden ve tarhiyat öncesi uzlaşmadan haberdar olmayan davacıların ortaklık hissesi dikkate alınarak uzlaşma tutanağının bu kısmının iptali gerekirken davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararında isabet görülmemiştir" (Dş.VDDK tarih ve 29.09.2000 tarih ve E. 2000/70, K. 2000/272, www.kazanci.com, erişim tarihi: 22.11.2017).

⁶⁶⁹ Bkz. **Kitiş**, s. 6.

⁶⁷⁰ **Nas**, Kişi, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 21.08.2017.

olan iradî temsilcilerden bahsedilmektedir. Noter tarafından düzenlenen vekâletnamenin resmî bir vekâletname sayıldığına ilişkin şüphe bulunmamaktadır (NK. m. 82 ve 60). Noterler dışındaki bazı makamların düzenledikleri vekâletnameler de Noterlik Kanunu'na göre belgelendirilmiş işlemler olduklarından, Genel Tebliğlerle belirtilmeseler de resmî vekâletnamedir⁶⁷¹. Yönetmelik hükmünde resmî vekâlet aranmakla birlikte vekile özel olarak uzlaşma yapma yetkisinin verilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Özel hukuktaki vekilin sulh olabilmesi için bu yönde vekâletnamede açık bir düzenleme yer almaktadır (HMK. m. 74). İki kurum arasındaki benzerlikten dolayı vekilin uzlaşabilmesi için de açık bir düzenlemenin varlığının gerektiği belirtilmektedir⁶⁷². Nitekim, uzlaşma sonucunda mükellef dava açma hakkından feragat etmekte ve uzlaşılan miktarı ödeme yükümlülüğü altına girmektedir. Uzlaşma kurumuna başvuru normal bir vekilin yürüteceği işlemlerden daha ağır sonuçlar doğurmaktadır. Bu sebeple mahiyeti itibariyle de vekâletnamede uzlaşabilme yetkisinin açık olarak verilmiş olması şarttır.

Uzlaşma uygulamasında, vergi idaresi bünyesindeki tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonuna başvuru, yargı yetkisini haiz bir organ olmadığından, vekilin avukat olma şartı aranmamaktadır⁶⁷³. Avukat olmayan ancak düzenlemede belirtilen şekilde tayin edilen medenî haklarını kullanma ehliyetine sahip olan kişiler de vekil olarak tayin edilebilirler.

Uzlaşma başvurusu yapma imkânı görüldüğü üzere mükellefe ve/ya da vergi sorumlusuna verilmekte; vergi idaresinin ise, kural olarak, uzlaşmaya başvurulabileceği düzenlenmemektedir. Bunun sebebinin geniş denetim imkânlarına sahip idarenin hukuka uygun vergilendirme işlemi yapma zorunluluğuna ve vergi idaresine duyulan güvenin ve saygının zedelenmemesini sağlamak olduğu

⁶⁷¹ Candan, s. 305.

⁶⁷² Candan, s. 305; Nas, Uzlaşma, s. 110; Nas, Kişi, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 21.08.2017. Aynı yönde bkz. Özyer, s. 1149; Kızılot/Kızılot, s.225 ve 259; Karataş Durmuş, s. 149.

⁶⁷³ Bkz. Kırbaş, s. 85; Kızılot/Kızılot, s. 234; Candan, s. 398; Karakoç, Genel Vergi, s. 213; Karakoç, Ders Kitabı, s. 158; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi, s. 118; Karataş Durmuş, s. 149. “Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir” (Av.K. m. 35)

belirtilmektedir⁶⁷⁴. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebi mükelleften gelebileceği gibi davet idarenden de gelebilir. Nitekim “*harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir*” (TÖUY m. 11). Düzenlemede inceleme yapanların mükellefleri uzlaşmaya davet etme zorunluluğu olmadığı anlaşılrsa da incelemenin her aşamasında mükellefin sahip olduğu haklar konusunda bilgilendirilmesinin hem Anayasa’nın 40’ıncı maddesi gereği hem mükellefin idareye olan güveni hem de idarenin mükellef odaklı yönetim anlayışı karşısında önemli olduğu dikkate alındığında, mükellefe sahip olduğu uzlaşma hakkının bildirilmesi gerekmektedir⁶⁷⁵.

C. Uzlaşmanın Zaman Açısından Şartları

1. Genel Olarak

Uzlaşmaya ne zaman başvurulacağına ilişkin açıklama yapılırken vergilendirme sürecinde ve yargılama süreci sonunda uzlaşmaya başvuru ayrı ayrı incelenmektedir. Uzlaşmaya ne zaman başvurulacağı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulmasına göre farklılık göstermektedir. Bu sebeple vergilendirme sürecinde uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

⁶⁷⁴ **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 321. Bunun yanı sıra, incelemeye başlanmadan önce bazı mükelleflerin beyan artırımına çağırılması, ekim ve sayım beyanı, mükelleflere beyana çağrı mektubu gönderilmesi, çıkarılan mali afların bir anlamda idarenin uzlaşma başvurusu şeklinde değerlendirildiği yönünde bkz. **Tunç**, s. 65.

⁶⁷⁵ Bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 321; **Karaca**, Özellik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017. Bu davetin tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından da zorunlu kılınması gerektiği yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 321. Ancak vergi/ceza ihbarnamesinin gönderilmesi ve uzlaşma ve dava açma hakkının nasıl kullanılacağına ilişkin bilgilerin ihbarnamede yer alması karşısında uzlaşma davetinin ne zaman yapılabileceği sorunu ortaya çıkacaktır.

2. Vergilendirme Sürecinde Uzlaşma

a. Genel Olarak

Tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil aşamaları vergilendirme sürecini oluşturmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma henüz tarh işlemi yapılmadan; tarhiyat sonrası uzlaşma ise, tarh ve tebliğ edilen ancak henüz tahakkuk aşamasına gelmeden söz konusu olmaktadır. Hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya ne zaman başvurulacağına genel olarak bu başlıkta yer verilmekle birlikte, her iki uzlaşma türü için de uzlaşmanın uygulanmasının açıklandığı bir sonraki başlıkta uzlaşma talebinde bulunma süresi başlığı altında özellikli durumlara yer verilmektedir.

Uzlaşmaya başvuru süreleri hesaplanırken Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sürelerle ilişkin hükümlerden yararlanılması mümkündür. Bu anlamda uzlaşmaya başvuru süresi vergi/ceza ihbarnamesinin usûlüne uygun tebliğden itibaren başlamakta ve son günün tatil saatinde bitmektedir. Resmî tatil günleri de süreye dâhil olup, son günün resmî tatile denk gelmesi durumunda, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde süre bitmektedir (VUK. m. 18/4).

Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun⁶⁷⁶ uyarınca ise, tarh edilen vergilere ve/ya da kesilen cezalara karşı uzlaşma başvurusuna ilişkin sürenin son gününün mali tatil gününe rastlaması durumunda uzlaşmanın talep edilebileceği sürenin tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı belirtilmektedir (MTİHK. m. 2/1-c). Mali tatil ise, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) uygulanmaktadır (MTİHK. m. 1). Görüldüğü üzere uzlaşma talep etme süresi mali tatilden etkilenmekte ve mali tatilin sonundan itibaren yedi gün uzamaktadır. Uzlaşmaya başvuru süresinin son günü, malî tatilin bitimini izleyen beş günlük süre içerisinde kalırsa, bu durumda mükellefin uzlaşma talep etme süresi malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitimine kadar uzamaktadır (MTİHK. m. 1/6). Mali tatil içerisinde uzlaşma görüşmeleri yapmak ve uzlaşma tutanağının düzenlenip imzalanarak uzlaşmanın sona erdirilmesinin mümkün olup olmadığına ilişkin ise, söz konusu Kanun'da bir

⁶⁷⁶ 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun RG. 28.03.2007-26476.

düzenleme yer almamaktadır. 1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ'in⁶⁷⁷ 4'üncü maddesinde gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili olarak, mükelleflerin bu yönde bir talebi olmadığı müddetçe, mali tatil süresi içerisinde uzlaşma günü verilmeyeceği belirtilmektedir. Bu düzenleme karşısında mükellef istemediği sürece mali tatil süresi içerisinde uzlaşma toplantısı yapılmayacaktır. Tebliğ'in 6'ncı maddesinde de mali tatil süresinden önce başlanılmış olan bir incelemeye bu süreden önce ibraz edilen defter-belge üzerinde devam edilebileceği; ancak, bu süre zarfında mükelleften ilâve defter, belge ve bilgi talep edilemeyeceği düzenlenmektedir. Mükellefin veya vergi sorumlusunun, inceleme sonucunda yapılacak tesbitlerin yer aldığı tutanağı imzalamaya davet edilemeyeceği düzenlemesi karşısında, uzlaşma tutanaklarının da mali tatil süresince imzalanmaması gerektiği belirtilmektedir⁶⁷⁸.

Buna karşılık uzlaşmaya başvurusu süresi, idarî yargıda çalışmaya ara verildiği dönemlere denk gelmesi durumunda bu ara vermeden etkilenmeyecektir. Adlî tatil, yargı organlarına başvurulması gereken süreler üzerinde etkilidir. Bu sebeple adlî tatilden etkilenecek süreler İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda belirlenen sürelerdir⁶⁷⁹. Uzlaşma başvurusu ise, yargı yoluna bir başvuru olmayıp, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bir idarî başvurudur. Buna karşın uzlaşmanın anlaşmazlığı idarî aşamada çözme amacından hareketle mükellefin adlî tatil nedeniyle uzayan dava açma süresi içerisinde uzlaşmaya da başvurabilme hakkının devam ettirilmesi gerektiği belirtilmektedir⁶⁸⁰.

⁶⁷⁷ RG. 30.06.2007-26568.

⁶⁷⁸ İ. Çetin, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 06.09.2017.

⁶⁷⁹ İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 61'inci maddesi uyarınca, "*Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler. Ancak, yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında kalan ve sadece bir idare veya bir vergi mahkemesi bulunan yerlerdeki idari yargı mercileri çalışmaya ara vermeden yararlanamazlar*".

⁶⁸⁰ Küçükaya, Uzlaşma, s. 185. Uzlaşma talep etme süresi mali tatil içerisinde denk gelirse, 7 gün uzamış sayılacağından 27 Temmuz'a kadar uzlaşma talep edilebilecektir. Vergiyle ilgili işlemlere ilişkin olarak dava süreleri de mali tatil sürelerince işlemeyecek, bu süreler mali tatilin bitiminden sonra işlemeye devam edecektir (MTİHK m. 1/3). Bu durumda dava açma süresi de işlemeyecektir. Dava açma süresi mali tatilin bitiminden itibaren işlemeye devam edecek, ancak adli tatil 20 Temmuz'da başlayacağı için bu sefer de adli tatil sebebiyle dava açma süresi işlemeyecektir. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 8'inci maddesine göre, yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı belirtilmektedir. Bu durumda dava açma süresi adli tatilin sonundan itibaren yedi gün uzamış olacak, ancak uzlaşmaya başvuru süresi 27 Temmuz'da bitmiş olacaktır.

b. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi için başvurulacağından hakkında vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖUY. m. 9). İncelemeye başlanmadan tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek mümkün olmamakla birlikte, incelemenin tamamlanması durumunda da artık tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek mümkün değildir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için bir vergi incelemesinin olması gerekmektedir⁶⁸¹. Vergi incelemesinden Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesine ilişkin hükümleri çerçevesinde yapılan incelemeler anlaşılmaktadır. Vergi incelemesine ise, Vergi Usul Kanunu'na ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ihbar mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tâbi olmaktadır (VUK. m. 137). Bu kapsamda ticarî, ziraî ve serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişiler ile Kurumlar Vergi Kanunu'na tâbi kurumlar için inceleme yapılabilmesi sebebiyle tarhiyat öncesi uzlaşmadan sadece bunların yararlanabileceği, bu durumun eşitlik ilkesine aykırı olacağı; usulsüzlük kabahatleri için sadece tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun açık olması yönünden ise, uzlaşmaya başvurabilmenin artık mümkün olmayacağı belirtilmektedir⁶⁸². Ancak artık usulsüzlük kabahatleri için de tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek mümkün değildir. İncelemeye tâbi olan her mükellefin diğer şartları da taşıması şartıyla tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabileceğinden eşitlik ilkesi açısından da bir sorun bulunmamaktadır.

Yapılan vergi incelemesinde re'sen takdirde matrah takdirinin takdir komisyonuna bırakılması durumunda, tarhiyat, komisyonun kararına göre yapılacağından; takdir edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlar bir vergi incelemesine dayanmadığı sadece tesbit özelliği taşıdığı için tarhiyat öncesi değil, tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu olabilecektir. Ama belli bir kısım takdir komisyonunca tarh ettirildikten sonra diğer matrah farklarıyla birlikte inceleme

⁶⁸¹ Vergi incelemesinin amacı, inceleme yapmaya yetkili kişiler ve inceleme süreci Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir.

⁶⁸² Bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 322-323.

elemeninca rapora bağlanması durumunda, henüz tarhiyat yapılmadığı için, tarhiyat öncesi uzlaşmanın söz konusu olacağı üzerinde durulmaktadır⁶⁸³.

Tarhiyat öncesi uzlaşma inceleme ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar istenebilmektedir. Bu durumun, Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla⁶⁸⁴ yapılan değişikliklerle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan değişiklikle birlikte "vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce meslekte on yılını tamamlamış, en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden" değerlendirileceği düzenlenmektedir (VUK. m. 140/6)⁶⁸⁵. Bu şekilde komisyona gönderilen ve orada değerlendirilen rapor, gerekirse yeniden düzenlenmek üzere vergi müfettiş veya vergi müfettiş yardımcısına gönderilecek ve son şeklini alacaktır. Vergi inceleme raporunun son şeklini almasına kadar geçen sürede tarhiyat öncesi uzlaşmanın istenip istenmediğinin tutanağın imzalanması sırasında mı sorulacağına yoksa idarî sürecin tamamlanmasının mı beklenmesinin gerektiği belirsizlik taşımaktadır⁶⁸⁶. Bu değişiklik karşısında son tutanak imzalanırsa da tarhiyatla ilgili belirsizlik devam etmekte, çünkü, rapor değerlendirme komisyonun kararı üzerine raporda değişiklik yapılabilmektedir. Değişiklik yapılması durumunda ise, mükellef

⁶⁸³ Bkz. **Kitiş**, s. 5. Ayrıca bkz. **Gürel**, s. 65; **Demirli**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017; **Yücel**, Değerlendirme, www.vergidunyasi.com.tr, erişim tarihi: 07.08.2017; **O. Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 247; **Karaboyacı**, www.yaklasim.com, erişim tarihi:10.08.2017; **Sarı/Dersinlioğlu**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.08.2017.

⁶⁸⁴ RG. 01.08.2010-27659.

⁶⁸⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesine göre, "İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler. 135'inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir".

⁶⁸⁶ **Şahin**, Değişiklik, s. 45.

açısından belirsizlik ortaya çıkmaktadır. Raporun son halinden sonra mükellefin uzlaşma isteğinde değişiklik olma ihtimali bulunmaktadır⁶⁸⁷. Bu sebeple de mükelleflerden rapor kesinleşmeden uzlaşma talebinde bulunmalarını beklemenin doğru olmadığı vurgulanmaktadır⁶⁸⁸. Uzlaşmaya başvuru açısından bu konunun net bir şekilde düzenlenmesi gereği hem idare ile mükellefler arasındaki muhtemel anlaşmazlıkları engelleyeceği hem de mükellef haklarının korunması açısından faydalı olacağı muhakkaktır⁶⁸⁹. Rapor değerlendirme komisyonunun inceleme raporu ile mükellefin vereceği bilgiler çerçevesinde yeni bir rapor düzenlemesi ve bu raporun, gerekirse uzlaşma tutanağı haline dönüştürülmesi de savunulmaktadır⁶⁹⁰. Yapılacak düzenlemeyle Rapor Değerlendirme Komisyonunu'nun kararına kadar bu anlamda da Rapor Değerlendirme Komisyonları Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin⁶⁹¹ 15'inci ve 16'ncı maddeleri çerçevesinde vergi inceleme raporlarının Komisyon karar tutanağı ile vergi dairesine gönderilmek üzere ilgili birime iletilene kadar tarhiyat öncesi uzlaşma istenmesi mümkün olmalıdır.

Mükellefin bilgisi dışında bir vergi incelemesi yapılması durumunda ise, incelemeyi yapan mükellefi vergi idaresi uzlaşmaya davet edebilir (TÖUY. m. 11/1). Uzlaşmaya davet edilen mükellefin, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilmektedir (TÖUY. m. 9/2). Bu konuya ilişkin açıklamalara "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi" içerisinde daha ayrıntılı yer verildiğinden, tekrardan kaçınmak amacıyla bu başlık altında bu kadar açıklamayla yetinilmiştir.

⁶⁸⁷ Bkz. **Şahin**, Değişiklik, s. 47; **Şahin**, Üye, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017.

⁶⁸⁸ **Şahin**, Üye, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017. Vergi Denetleme Kurulu ise, raporların Rapor Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihte incelemenin biteceğini belirtmektedir. İleri kademdeki üç vergi müfettişinden oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonu raporları mevzuata uygunluk açısından değerlendirip; uygun bulursa, raporlar mükellefe tebliğ edilmek üzere ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğüne gönderilir. Raporlar uygun bulunmazsa, incelemeyi yapan vergi müfettişine iade edilip gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanacağı da eklenmiştir. <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Sikca-Sorulan-Sorular>, erişim tarihi: 21.05.2018.

⁶⁸⁹ **Karataş Durmuş**, s. 156.

⁶⁹⁰ **Karakoç**, Sistem, s. 1202.

⁶⁹¹ RG. 31.10.2011-28101.

c. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada

Uzlaşma talebi mükellef tarafından vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılmalıdır (TSUY. m. 9). Bu süre içerisinde mükellef uzlaşma talebinde bulunmazsa daha sonra uzlaşma talebinde bulunamaz. Dava açma süresi ile uzlaşma talep etme süresinin aynı olduğu görülmektedir. Dava açma süresini durduran veya kesen hallerde uzlaşmaya başvuru süresi kural olarak etkilenmemektedir⁶⁹². Mücbir sebep durumunun ise, uzlaşmaya başvuru süresini etkileyip etkilemeyeceği tartışılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte olması durumunda uygulanabileceğinden ve uzlaşmaya başvuru süresi de vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olmadığından mücbir sebebin uzlaşmaya başvuru süresini durdurmayacağı kabul edilmektedir⁶⁹³. Danıştay ise, bazı kararlarında Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinin uzlaşma süresini etkileyeceğini, genel hukuk ilkelerinden yola çıkarak

⁶⁹² **Candan**, s. 313; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 92; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 749; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 238; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 563.

⁶⁹³ **Kızılot/Kızılot**, s. 261; **Candan**, s. 314; **Seviğ**, Mücbir Sebep, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017; **Karataş Durmuş**, s. 202. “*vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık halinin mücbir sebepler arasında sayıldığı, başvuru süresinin kaçırılmasına, davacının kanuni temsilcilerinden olan yönetim kurulu başkanının hastalığı neden gösterilerek buna dair sağlık raporu ibraz edilmiş ise de seçimlik bir hak olan uzlaşma müessesesine başvuru süresinin hesabında mücbir sebebin dikkate alınmasının hukuken mümkün bulunmadığı, kaldı ki uzlaşma hakkında mücbir sebebin uygulama alanı bulabileceği düşünülse dahi, dosya içerisinde bulunan ve davacının biri yönetim kurulu başkanı veya başkan yardımcısı olmak üzere yönetim kurulundan iki kişinin imzası ile temsil edileceği yolundaki yönetim kurulu kararı dikkate alındığında, yönetim kurulu başkanı imzası bulunmadan da uzlaşma başvurusunda bulunulabileceğinden, somut olayda hastalığın tek başına mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle davayı reddi kararının onanması gerek...*” tiği yönünde bkz. Dş. 3. D., 05.02.2015 tarih ve E. 2014/4788, K. 2015/510, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 25.11.2017. Aynı kararın karşı oyunda ise, “*uzlaşmanın, mükelleflerin nihai ödevlerinden olan vergiyi ödeme ödevinin devamı niteliğinde olup, aynı zamanda mükellefler bakımından da bir hak olduğu, bu sebeple mücbir sebep hali olan ve vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağır hastalık halinin uzlaşmaya başvuru süresinin hesabında dikkate alınması*” gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca karşı oy yazısında, “*Vergi Mahkemesi kararında, biri yönetim kurulu başkanı veya başkan yardımcısı olmak üzere yönetim kurulundan iki kişinin imzası ile temsil edileceği yolundaki yönetim kurulu kararı dikkate alındığında, yönetim kurulu başkanı imzası bulunmadan da uzlaşma başvurusunda bulunulabileceği ifade edilse de, dosyada bulunan 28.12.2011 tarih ve 26 Sayılı yönetim kurulu kararında, kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılacak yazışmalarda ve anlaşmalarda yönetim kurulu başkanı N.A.A.'nın mutlak imzasının aranmasına karar verildiği görüldüğünden, Vergi Mahkemesi kararının bu gerekçesinde de yasal isabet bulunmadığı*” da eklenmektedir. Uzlaşmaya başvuru süresinin mücbir sebepten dolayı uzamayacağı yönünde bkz. Dş.4.D., 30.04.1992 tarih ve E. 1992/1544, K. 1992/1722, (**Hatipoğlu**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi:08.08.2017).

belirtmektedir⁶⁹⁴. Önceden öngörülemeyen ve önlenemeyen bir durumun varlığı olarak ifade edilebilecek olan mücbir sebep hallerinin dava açma süresini etkileyebileceği nasıl söylenebiliyorsa⁶⁹⁵ aynı durumun uzlaşmaya başvuru açısından da söylenebilmesi gereklidir. Nitekim vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içerisinde mücbir bir sebebin varlığı kişinin o anda dava açabilmesini nasıl etkilemekteyse uzlaşmaya başvurusunu da etkilemektedir.

Uzlaşma günü tayin edilip, uzlaşma görüşmelerinin mücbir sebeple yapılamaması durumunda ise, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, uzlaşma toplantısının gününün yeniden belirlenebilmesi gerekmektedir⁶⁹⁶. Nitekim Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinde de "Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir." denmektedir. Toplantının yapılamaması mükelleften kaynaklı bir mücbir sebebin varlığına dayanması durumunda da yeniden uzlaşma günü belirlenmelidir.

3. Yargılama Süreci Sonunda Uzlaşma

Yargılama sürecinde uzlaşmanın talep edilebilmesi mümkün değildir. Nitekim uzlaşmanın sağlanması durumunda zaten vergi anlaşmazlığı kesin olarak sona ermektedir. Bu durumda artık yargı yoluna başvurabilmek de mümkün değildir. Yapılan bir incelemede vergi kaçakçılığı yapıldığının tesbit edilmesi ve bunun için mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi halinde, mükellef uzlaşmaya başvuramamakta (VUK. ek m. 1 ve 11), ancak buna karşı dava açma hakkını kullanabilmektedir. Yapılan yargılama, mükellef lehine sonuçlanırsa ve örneğin üç kat olan vergi ziyayı cezası tek kata indirilirse artık uzlaşılabilir bir vergi cezasıyla

⁶⁹⁴ "Bununla beraber, kanunla öngörülmemiş olsa da, mücbir sebep hallerinde idareye başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceği genel hukuk kuralı olarak kabul edilmektedir. Uzlaşma toplantısına katılmamanın hukuki niteliği ve sonuçları gözönünde bulundurulduğunda, uzlaşma toplantısına katılmaya engel olacak haller, ancak, kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi olağanüstü özellikler taşıyan durumlar olabilir" (Dş. 9. D., 27.01.1993 tarih ve E. 1992/2680, K. 1993/313, erişim tarihi: 27.11.2017). Mücbir sebebin uzlaşma kurumunda da uygulama alanı bulması gerektiği yönünde bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 222.

⁶⁹⁵ Bu konuda bkz. **Karakoç**, Süreler, s. 124 vd.; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 92-93; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 364; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 276-277.

⁶⁹⁶ **Karaca**, Mücbir Sebep, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 06.09.2017.

karşı karşıya kalınmaktadır. Mükellefin dava açması ve davanın sonucunda vergi kaçakçılığına sebebiyet veren bir durumun olmadığına ve vergi ziyai cezasının tek kata indirilmesine karar verilirse mükellefin vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşmaya başvuru hakkı bulunmamaktadır. Vergi idaresi mahkeme kararına istinaden ödeme emri göndermekte ve mükellef uzlaşma hakkından yararlandırılmamaktadır⁶⁹⁷. Ancak vergi idaresi yaptığı incelemede eğer yargılama sonucunda olduğu gibi tek kat vergi ziyai cezasına karar verseydi belki mükellef dava açmak yerine uzlaşmaya başvurma yolunu seçebilecekti. Bu sebeple yargılama sonucunda da kesilen üç kat vergi ziyai cezasının tek kata indirilmesi durumunda benzer bir hakkın mükellefe verilmesi gerektiği belirtilmektedir⁶⁹⁸. Gerçekten de yargı kararıyla ortaya konulan, idarenin yaptığı yanlış bir nitelendirmeden dolayı mükellefin uzlaşma hakkının elinden alınması durumuyla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu yönde vergi tarhiyatının düzeltilmesi gereği dikkate alındığında bu durumlar için bir düzenleme ihtiyacı ortaya çıktığı belirtilmektedir⁶⁹⁹. Vergi incelemesi sırasında vergi müfettiş veya yardımcısının raporu üzerine uzlaşmadan yararlanamayan mükellefin, yargı kararı neticesinde yapılan düzeltme kapsamında yararlandırılması

⁶⁹⁷ Mevcut düzenlemeler karşısında ölmüş bir hak olan uzlaşma hakkının diriltilmesinin mümkün olmadığı yönünde bkz. **Nazalı**, Ceza, s. 50. Uzlaşma hakkını saklı tutmak isteyen mükellefin, haklarında üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren bir durum olmadığı ve bu nedenle uzlaşma talep edebilmelerine engel bir durumun olmadığını belirterek uzlaşma talebinde bulunmaları, bu talebin reddi halinde vergi mahkemesine dava açılması gerektiği belirtilmektedir. Bu davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda ise, mükellefe gönderilen ikinci vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşma hakkından yararlanacağı yönünde bkz. **Nazalı**, Ceza, s. 50 vd.

⁶⁹⁸ Bu yönde bkz. **Yıldırım/Kolotoğlu**, s. 95; **Özçelik**, s. 87. 1 Sıra No'lu 5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun Genel Tebliği'nin Kapsam başlığı altında yer alan, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü ve geçici 27'nci maddeleri uyarınca üç kat kesilen vergi ziyai cezasının yargı kararı ile bir kat olarak değiştirilmek suretiyle onanmış olması halinde de bu tarhiyata konu vergi ve cezalar ile bunlara bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 5736 sayılı Kanun kapsamına girmeyeceği düzenlemesinin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle Danıştay'da iptal davası açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi, gerçekte hiç tesis edilmemesi gereken işlem nedeniyle 5736 Sayılı Kanun'dan yararlanılmasının engellenmesinin hukuk devleti ilkesine ters düşeceği gerekçesiyle yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Ancak davanın reddi yönünde karar verilmiş, Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu da dairenin kararını onamıştır. Bkz. DVDDK, 21.01.2011 tarih ve E. 2010/556, K. 2011/16. Bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/87987>, erişim tarihi: 20.12.2017. Söz konusu kararın değerlendirilmesi için bkz. **Özçelik**, s. 89 vd. Bu kararın yerinde olduğu, kanunla amaçlanan sonucun vergi güvenliğinin sağlanması olduğu, yoksa sadece üç kat kesildiği için vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamı dışında kalmasının tek başına bir açıklaması bulunmadığı yönünde bkz. **Tunç**, s. 45.

⁶⁹⁹ Bu konuda verilen bir örnek için ve düzenleme ihtiyacının olduğu yönünde bkz. **Yıldırım/Kolotoğlu**, s. 94-95. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Değerlendirme, s. 18; **Dündar**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.08.2017. Vergi kaçakçılığı suçuna bağlı kesilen üç kat vergi ziyai cezasının da uzlaşma kapsamına alınması; yapılan uzlaşma talebinin uzlaşma komisyonu tarafından incelenmesinin sağlanması ve uzlaşmanın sağlanmasının kaçakçılık suçundan dolayı yargılama yapılmasına engel olmaması gerektiği yönünde bkz. **Karakoç**, Değerlendirme, s. 18.

ve bu yönde uzlaşmanın kapsamına bir hüküm eklenmesi tartışılmaktadır. Bu kapsamda yargı kararını yerine getirmek durumunda olan idarenin tesis edeceği tek kat vergi ziyai cezasını konu edinen idarî işlem üzerine düzenlenen 2 numaralı vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşmaya başvuru hakkının tanınabileceği üzerinde durulmaktadır⁷⁰⁰. Ancak burada şu noktanın gözde uzak tutulmaması gerekmektedir. Bu durumda artık mükellefin tek kat vergi ziyai cezasını ödemesi gerektiğine ilişkin bir yargı kararı vardır. Mevcut olan bir yargı kararı üzerinden uzlaşma komisyonunun indirim önermesi uzlaşmanın mantığına uygun olmamaktadır.

Ç. Uzlaşmanın Yer Açısından Şartları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada, uzlaşma talebi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8'inci maddesine göre yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına yapılmalıdır. Vergi incelemesini yapmaya yetkili olanlar ise, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisini haizdirler (VUK. m. 135). 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname⁷⁰¹ ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösterecek olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 20'nci maddesi ile Kurula, vergi incelemelerini yapma; mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarını tespit etme; ihbar ve şikâyetleri değerlendirme; inceleme ve denetim sonuçlarını izleme; vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli

⁷⁰⁰ Vergi Usul Kanununun ek 1'inci maddesindeki vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra 30 gün içerisinde uzlaşmaya başvurulacağı düzenlemesi karşısında mükellefe vergi mahkemesinin kararının tebliği ile de 30 günlük uzlaşmaya başvuru hakkının verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca idarenin hukuka aykırı bir işlem tesis etmesinin idarenin kusurlu olduğunu gösterdiği; ilgilinin uzlaşmadan yararlanamamış olması sebebiyle uğradığı zararın tazmini için tam yargı davası açmasının mümkün olduğu da savunulmaktadır. Bkz. **Özcelik**, s. 92.

⁷⁰¹ RG. 10.07.2011-27990. İlgili Kararname öncesinde Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde çalışmakta olan Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi incelemesine yetkili denetim elemanları, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği Kurul bünyesinde, Vergi Müfettişi unvanı altında toplanmıştır.

eşgüdümü ve işbirliğini sağlama, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerini geliştirme; inceleme ve denetim rehberlerini hazırlama ve Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve benzeri görevleri yapma gibi görev ve yetkiler verilmiştir. Bu düzenleme kapsamında vergi incelemesini yapmanın Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görevleri arasında olduğu görülmektedir. 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'la⁷⁰² kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimleri arasında yer alan Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı'nın, 646 sayılı Kanunla Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce vergi incelemesine ilişkin daha ayrıntılı görevleri bulunmakta idi. Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasıyla vergi incelemesiyle ilgili olan görevleri, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak ve vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmaktır (m. 13). Taşra teşkilatı olarak örgütlenen vergi dairesi başkanlıklarının görevleri arasında mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmek sayılmaktadır (m. 24). Bu düzenlemeler çerçevesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, incelemeyi yapan hangi birim ise, ona yapılmalıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma için ise, uzlaşma talebi yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. *“Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir”* (TSUY. m. 7). Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre, *“vergi dairesi, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir”*. Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir⁷⁰³. Vergi dairesi başkanlıklarının yetki alanı, kurulduğu ilin idarî sınırlarını kapsamakla birlikte, birden çok vergi dairesi kurulmuş olan il ve ilçe merkezlerinde yetki alanı sınırları Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir (Vergi Dairesi Başkanlığının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (RG. 08.02.2015-29261) m. 9). Söz konusu maddeye göre, aynı il sınırları içinde kalmak

⁷⁰² RG. 16.05.2005-25817.

⁷⁰³ Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 106'ncı maddesine göre, gelir vergisi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu mahal vergi dairesince tahsil edilmektedir.

kaydıyla mükelleflerin iş yeri ve ikametgâh adresleri ile kanunî merkezlerine bağlı kalınmaksızın belirlenecek ölçütlere göre hangi müdürlüğe veya vergi dairesi müdürlüğüne bağlı olacağını belirlemeye Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır. Uzlaşma komisyonlarının oluşumuna ve yetkili komisyonların hangileri olduğuna tarhiyat sonrası uzlaşmanın uygulanması başlığı altında yer verileceğinden, tekrardan kaçınmak amacıyla burada o kısma atıf yapmakla yetinilmektedir.

D. Uzlaşmanın Konu ve Kapsam Açısından Şartları

1. Genel Olarak

Uzlaşmanın konu ve kapsam açısından şartları ortaya konulurken, öncelikle hangi tarhiyat yöntemleri açısından uzlaşmanın yapılabileceğine yer verilmektedir. Daha sonra sırasıyla hangi vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvurulabileceği her iki uzlaşma türü için de değerlendirilmektedir. Son olarak ise, hangi sebeplerle uzlaşmaya başvurulabileceği açıklanmaya çalışılmaktadır.

2. Tarhiyat Yöntemi Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen 11'inci maddesinde vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerin uzlaşma kapsamında olacağı belirtilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya tarh edilecek vergilere ilişkin, henüz tarhiyat işlemi yapılmadan başvurabilmek mümkündür. Bir vergi incelemesi sonucunda, tarhiyat işlemi yapmadan tarhiyat öncesi uzlaşmaya mükellef davet edilmekte veya bu aşamada mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunmaktadır. Bu sebeple tarhiyat yöntemi açısından sadece tarhiyat sonrası uzlaşma değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen ek 1'inci maddesinde ise, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin, uzlaşma kapsamında olacağı belirtilmektedir. Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler de aslında ikmalen, re'sen veya idarece tarh edebileceğinden aslında tarhiyat yöntemi bakımından aynı kapsama sahiptir. Bu sebeple tarhiyat sonrası uzlaşma

kurumunun tarh yöntemi bakımından konusunu, Vergi Usul Kanunu'nun 29, 30 ve mükerrer 30'uncu maddelerinde düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece vergi tarhları oluşturmaktadır.

Verginin tarhı, vergi kanunlarında belirtilen matrah üzerinden kanun ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre vergi dairesi tarafından vergi alacağını tutar olarak tesbit eden idarî işlemdir (VUK. m. 20). Verginin konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer veya miktarına matrah denilmekte; matrah ise, çeşitli yöntem ve tekniklere göre belirlenebilmektedir⁷⁰⁴. Kural olarak matrah mükellef tarafından belirlenmekte ve belirlediği matrahı kendisi vergi dairesine bildirmektedir (Beyana Dayanan Tarh). Ancak mükellefin matrah tesbitinde vergi ahlâkına ve vergi hukuku kurallarına uygun davranamayabileceği dikkate alınarak bazı durumlarda matrahın belirlenmesi idareye bırakılmaktadır⁷⁰⁵.

Matrahın mükellef tarafından belirlenmesi durumunda beyana dayanan tarhiyat, idare tarafından belirlenmesi durumunda ise, ikmalen, re'sen veya idarece vergi tarhı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bunların dışında tahrir dayana tarh da söz konusudur (VUK. m. 36 vd.). Bu beş vergi tarh yöntemi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilecek olanlar, matrahın idare tarafından belirlendiği ikmalen (VUK. m. 29), re'sen (VUK. m. 30) ve idarece (VUK. mük. m. 30)⁷⁰⁶ tarh işlemleridir. Bu yöntemlerle, mükellefin vergi matrahını eksik beyan etmesi veya hiç beyan etmemesi durumunda idarenin mükellefin yerine geçerek matrahı bizzat belirlemesi söz konusudur.

⁷⁰⁴ Matrahın belirlenmesine ilişkin açıklamalar için bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 87 vd.; **Kırbaş**, s. 95 vd.; **Erginay**, s. 80 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 63; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 263 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 196 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 105 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 115 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 187 vd.; **Saban**, Vergi, s. 164 vd.; **Öner**, Vergi, s. 126 vd.; **Önen**, s. 123 vd.

⁷⁰⁵ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 97-98; **Kırbaş**, s. 108 vd.; **Kaneti**, s. 177 vd.; **Erginay**, s. 82 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 67 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 268; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 199; **Mutluer/Dayanç**, s. 108 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 120 vd.; **Özyer**, s. 133 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 190; **Saban**, Vergi, s. 165 vd.; **Öner**, Vergi, s. 127 vd.; **Önen**, s. 124 vd.

⁷⁰⁶ Ayrıca bkz. Dş. 7. D., 23.03.2004 tarih ve E. 2001/449, K. 2004/743; Dş. 7. D., 09.03.2004 tarih ve E. 2001/1851, K. 2004/640; Dş. 9. D., 14.04.1999 tarih ve E. 1998/1335, K. 1999/1498, www.kazanci.com, erişim tarihi: 19.03.2018. 4008 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun'dan (RG. 06.07.1994- 21982) önceki düzenlemede idarece yapılan vergi tarhı uzlaşma kapsamı dışında tutulmuş olmakla birlikte 4008 sayılı Kanun ile idarece vergi tarhı da uzlaşma kapsamına alınmıştır. Ayrıca bkz. **Candan**, s. 270-271.

Beyana dayanan tarh yönteminin uzlaşma kapsamında olmadığına bir önceki paragrafta yer verilmiştir. Beyan usulünde mükellefin vergi dairesine verdiği beyanname üzerinden ve orada yer alan bilgilere göre tarh işlemi yapılmaktadır. Bu durumda artık mükellef kural olarak kendi beyanına dayanan vergi tarhına karşı dava açamamaktadır. Mükellef, uyuşmazlık konusu haline getiremediği vergi tarhı için de uzlaşmaya başvuramamaktadır. Ancak mükellefin kendi beyanına dayanılarak yapılan tarh işlemine karşı dava açamamasının iki istisnası bulunmaktadır. İlki İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında kanunî bir temele kavuşan ihtirazî kayıtla beyan; diğeri ise, beyana dayanan tarh işleminde bir hatanın olması halidir. Bu iki durumun dava açılabilmesine imkân vermesinden dolayı uzlaşmaya konu edilebilecek olup olmadığı tartışılabilir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin dava konusu yapılabilme özelliğinden yola çıkarak, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler sonucunda tarh edilen vergilerin de uzlaşma konusu yapılıp yapılmayacağı sorunu ile karşılaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde uzlaşmanın, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle sınırlandırılmasından dolayı ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerin uzlaşma kapsamına alınmasının doğru olmayacağı belirtilmektedir⁷⁰⁷. Gerçekten de kanunda uzlaşmaya başvurulabilecek tarh türleri açısından sınırlayıcı bir sayım yapılmıştır. Bu tarh türlerinin ortak özelliğinin bu yöntemlerle yapılan tarhiyat sonucunda düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesine dava açılabilmesi olduğunu göz önünde tutarak, ihtirazî kayıtla beyana karşı da dava açılabilmesi ve bu sebeple uzlaşma konusu yapılabileceği sonucuna ulaşmak yorumun sınırlarını aşacaktır⁷⁰⁸. Nitekim idare tarafından yapılan tarhiyat türlerinde

⁷⁰⁷ **Candan**, s. 273; **Nas**, Uzlaşma, s. 69-70; **Karataş Durmuş**, s. 188. Aksi yönde bkz. **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 133.

⁷⁰⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise, iptal talebini reddetmiştir. *"Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamalarını öngören itiraz konusu kuralın, "mahkemeye erişim hakkı"na ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkına yönelik bir müdahale olduğu açıktır. İtiraz konusu kuralın devamındaki cümlede yer alan "Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur" hükmüyle, yalnızca vergi hatalarının bu kuralın istisnası olduğu belirtilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan ve 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi de kuralın diğer istisnasını oluşturmaktadır. İtiraz konusu kural, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet v.b. nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri*

tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşma yoluna başvurmak mümkündür. Oysa, ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerde de tarh-tahakkuk aynı anda gerçekleşmekte, tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Mükellef bu tahakkuk fişine karşı davayı beyanını ihtirazî kayıtla verdiği için açabilmektedir. Açılan davada ise, vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan davada olduğu gibi yürütme kendiliğinden durmamaktadır (İYUK m. 27/4). Çünkü, artık dava açılması, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece, verginin tahsil edilmesini engellememektedir. Oysa uzlaşmaya henüz tahakkuk aşamasına gelmeyen bir vergi ve/ya da ceza için başvurulmaktadır. Tarh edilen bir vergi ve/ya da ceza bulunmakla birlikte, süreç tebliğ aşamasındadır ve ancak 30 gün içinde dava açılmaması, uzlaşmaya veya cezalarda indirim başvurulmaması durumunda tahakkuk aşamasına gelinecektir. Ortada tahakkuk eden, yani ödenebilir aşamaya gelmiş olan bir vergi bulunmasından dolayı ihtirazî kayıtla verilen beyannameye karşı uzlaşma yoluna başvurabilmek düzenlemenin kapsamı dikkate alındığında mümkün değildir.

Vergi beyannamesinde bir hata olması durumunda hata düzeltme işlemi vergi idaresi tarafında re'sen yapılabileceği gibi vergi mükellefinin başvurusu üzerine de yapılabilir (VUK. m. 116 vd.). Düzeltme sonunda mükellefin vergi yükü azalabileceği gibi artabilir. Verilen beyannamede bir hatanın olduğunun düşünülmesi durumunda bu hata için dava açma süresi içerisinde hata düzeltme yoluna başvurulabilir. Bu başvuru reddedildiğinde de bu red işlemine karşı dava açabilmek mümkündür. Bu durumda dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam

sürebilmeleri imkânını sınırlamaktadır. Ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçsüz bir şekilde engellemediği anlaşılmaktadır. Uygulamada hangi tür beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği; kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususlarından dolayı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı sorunu ise doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkili olmayıp ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgilidir. Somut olayda da olduğu gibi, ihtirazi kaydın uygulamada ortaya çıkan ve düzeltme beyannamesi olarak adlandırılan beyannamelere konulup konulamayacağı; konulabilse dahi dava açma hakkını tanıyıp tanımayacağı esasında itiraz konusu kuralın değil, kuralın istisnasının kanuni dayanağı olan 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının yorumundan kaynaklanmaktadır. Öte yandan, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar" ibaresiyle beyannameler arasında herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Her ne kadar kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususunun içtihat farklılığına neden olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyumsuzluklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasındaki içtihat uyumsuzluklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir" (Any. M., 14.06.2017 tarih ve E.2017/24, K. 2017/112, RG. 19.07.2017-30128).

edecektir. Ancak uzlaşmaya başvuru süresi, dava açma süresini durduran hallerden etkilenmeyeceği için artık uzlaşmaya başvurabilmek mümkün değildir. Dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme başvurusu yapılması durumunda ise, şikâyet başvuru yolunun da tüketilerek başvurunun reddedilmesiyle dava açabilmek mümkün hale gelmektedir. Ancak burada dava konusu edilecek olan şikâyet başvurusunun reddi işlemidir. Bu sebeple bu aşamada da uzlaşma yoluna başvurmak mümkün değildir. Düzeltme işleminin mükellef aleyhine yapılması durumunda ise, düzeltme işlemi sonucu yeniden hesaplanan veya ortaya ek olarak çıkan vergi veya vergi farkı düzeltme fişine dayanılarak mükellefe tebliğ edilmektedir. Düzeltme işlemi sonucu yeniden vergi veya ortaya ek olarak çıkan vergi hesaplanmıştır. Burada tarh yöntemi ikmalen veya re'sen tarh olduğundan, bu ihbarnameye karşı uzlaşma yoluna başvurabilmek mümkündür⁷⁰⁹.

3. Vergi Türü Açısından

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesine göre, “bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır”. “Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da Vergi Usul Kanunu'na tâbidir” (VUK. m. 1/2). “Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır” (VUK. m. 1/3). Kanun'un ikinci maddesinde ise, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin Vergi Usul Kanunu'na tabi olmadığı belirtilmektedir. Bu sebeple gümrük vergileri hakkında uzlaşmaya Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değil, Gümrük Kanunu hükümlerine göre başvurulmaktadır⁷¹⁰. Vergi Usul Kanunu'nun birinci maddesinde belirtilenler dışında kanunlarında Vergi Usul Kanunu hükümlerine tâbi oldukları yolunda düzenleme

⁷⁰⁹ Candan, s. 273; Tuñç, s. 50; Karataş Durmuş, s. 188.

⁷¹⁰ Gümrük Kanunu açısından uzlaşmaya ilişkin açıklamaya IV. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma başlığı altında yer verildiğinden, burada oraya atıf yapmakla yetinilmektedir.

bulunan vergi, resim ve harçların da uzlaşma başvurusuna konu olma bakımından Kanun'un 1'inci maddesi kapsamında olduğu ifade edilmiştir⁷¹¹.

Bu başlık altında, uzlaşmaya tâbi olan vergi türünün kapsamı öncelikle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından açıklanmaktadır. İkinci olarak gecikme faizine ve son olarak ise, geçici vergi açısından uzlaşmanın kapsamına yer verilmektedir.

b. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Açısından

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler oluşturmaktadır (VUK. Ek m. 11). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre de tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçların gireceği belirtilmektedir (TÖUY. m. 2).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu ise, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler oluşturmaktadır (VUK. Ek m. 1). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre ise, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar girmektedir (TSUY. m. 2). Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için yönetmeliğin İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanacağı belirtilmektedir. Bu anlamda uzlaşma kapsamında olacak vergi, resim ve harçları belirleme konusunda, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı'na, geri kalanlar için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. İçişleri Bakanlığı tarafından da Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği çıkarılmıştır⁷¹². Bu Yönetmeliğin 2'nci maddesine göre de Yönetmeliğin kapsamına il özel idareleri ve belediyelerce ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilen vergi, resim ve

⁷¹¹ Candan, s. 276.

⁷¹² RG. 01.08.2003-25186. İçişleri Bakanlığı'nca il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için uzlaşma yönetmeliği hazırlanacağına ilişkin düzenleme 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş, Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği 2003 yılında çıkarılmıştır. Bu ara dönem için söz konusu vergi, resim ve harçlar için uzlaşmaya başvuramama gibi bir durum ortaya çıkmıştır. Ancak Yönetmeliğin 15'inci maddesinde, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin uzlaşma konusu yapılabilecek cezalara yer verilmiştir.

harçlar girmektedir. Görüldüğü üzere hem Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'ne hem de Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre kural olarak bütün vergi, resim ve harçlar uzlaşma kapsamı içerisindedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1'inci maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları kapsam dâhiline girdiği, tanımlara ilişkin 4'üncü maddede de verginin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçları ve bunlara bağlı fonları ifade ettiği düzenlenmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesindeki tanımlar başlığında da aynı tanıma yer verilmektedir. Bu fonlardan kastın vergi miktarı üzerinden belli oranlarda hesaplanan fon payları olduğu; fon kesintilerinin uzlaşma konusu yapılabilmesi için ise, ilgili kanunda Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunulması ve yetkili Bakanlıkça uzlaşmaya konu edilebileceğinin kararlaştırılmış olması gerektiği belirtilmektedir⁷¹³. Tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemleri bakımından Vergi Usul Kanunu'na kendi özel kanununda atıf yapılmadığı sürece Yönetmelikteki hükmün bir anlam ifade etmeyeceği vurgulanmaktadır⁷¹⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönelik Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde sadece vergilerden bahsedilmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin ikinci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar şeklinde kapsam belirlenmiştir. Aynı durum tarhiyat sonrası uzlaşma için de geçerlidir. Uzlaşmanın kapsamının genişletilmek istenmesi durumunda, bunun Yönetmelik hükmüyle değil, kanunda yer alan düzenlemede yapılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Hem Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin hem de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin kapsama ilişkin maddelerinde Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlardan bahsedildiğinden Bakanlık vergi daireleri kavramının neye karşılık geldiğinin açıklanması gerekmektedir.

⁷¹³ **Candan**, s. 276-277; **Nas**, Uzlaşma, s. 92; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 249. Matrahını bazı vergilerin teşkil ettiği fonların (Savunma Sanayiini Destekleme Fonu; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu; Çıraklık, Kalfalık Fonu) tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabileceği yönünde bkz. **Yücel**, Değerlendirme, www.vergidünyası.com.tr, erişim tarihi:07.08.2017.

⁷¹⁴ **Candan**, s. 277; **Nas**, Uzlaşma, s.92.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan Vergi Denetim Kurulu doğrudan bakanlığa bağlı olarak çalışmaktadır. Bu kurulun görevleri arasında vergi incelemelerini yapmak ve Gelir İdaresiyle Başkanlığı ile işbirliğini sağlamak sayılmaktadır⁷¹⁵. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri arasında ise, vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplayarak bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek, devlet alacağının tahsilini sağlayarak bu konuda tedbirleri almak belirtilmektedir⁷¹⁶. Bakanlık vergi dairelerinden anlaşılması gereken bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatı altında örgütlenen merkez teşkilatı ve taşra teşkilatıdır. Taşra teşkilatı vergi dairesi başkanlığı ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlükleridir (5345 Sayılı Kanun, m. 23). Bu kapsamda bu vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu tüm vergi, resim ve harçlar uzlaşmanın kapsamı dâhilindedir. Vergi dairesi başkanlıkları, “*vergi kanunları ve özel kanunlarla belli edilen Devlet gelirlerine ilişkin olarak mükellefi tesbit etmek ve bu gelirlerin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve diğer işlemlerini yapmakla görevlidir*” (Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği m. 6 -RG. 08.02.2015-29261). Yönetmelikte vergi dairesi başkanlığının görevleri belirlenirken tüm devlet gelirleri esas alınsa da tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından sınırlama yapılarak bu gelirlere sadece vergi, resim ve harçlar için bu yola başvurmak mümkündür.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda salınacak verginin, türünün değişik olması veya aynı türden bir vergi olmakla birlikte vergilendirme döneminin farklı olması durumunda ayrı ayrı uzlaşma talep edilebileceği gibi bir vergi türü veya bir vergilendirme dönemi için uzlaşma talep edilirken, diğer vergi türü için veya vergilendirme dönemi için vergi mahkemesine dava açılabilir⁷¹⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi uzlaşmanın kapsamı dışında

⁷¹⁵ Diğer görevleri için ayrıca bkz. 176 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik m. 19 ve 20. Bu görevleri yerine getirmek ve işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanabilmesi için Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı 29 ilde toplam 45 grup müdürlüğü oluşturulmuştur. Bkz. Vergi Denetleme Kurulu Faaliyet Rehberi, <http://www.vdk.gov.tr>, erişim tarihi: 07.08.2017.

⁷¹⁶ Diğer görevleri için bkz. 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, RG. 16.05.2005-25817.

⁷¹⁷ **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017.

tutulmuştur. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda yapılacak ek veya yeni vergi tarhiyatı kapsam dışındadır.

c. Gecikme Faizi Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre, uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar hesaplanmaktadır. Gecikme faizi uzlaşmaya konu edilmemekte; uzlaşılan vergi aslı üzerinden, daha sonradan vergi dairesi tarafından hesaplanmaktadır. Uzlaşılan vergi aslı ve vergi zıyaı cezası tutarları bir ay içinde ödenmezse, bu defa söz konusu tutarların ödeme yapılmayan kısmı üzerinden, vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için "gecikme zammı" uygulanmaya başlanır. Ancak, ödenmeyen gecikme faizine, gecikme zammının uygulanması söz konusu değildir. Bu noktada tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmada gecikme faizlerinin de bir şekilde uzlaşmaya dâhil edilerek, bu tutarın uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınması ve buna göre uzlaşmaya varılması gerektiği belirtilmektedir⁷¹⁸. Böyle bir düzenlemenin uzlaşmanın amacı olan vergi ihtilaflarının en kısa sürede çözümü ve kamu alacağının bir an önce tahsili için yararlı olacağı; uzlaşma komisyonlarına, görüşmeler sırasında hareket serbestisi sağlayacağı ve pazarlık güçlerini artıracacağı; indirim yapma konusundaki tereddütlerinin giderilmesine ve komisyonların uzlaşmanın gerçekleşmesine yönelik bir yaklaşım içerisinde bulunmaları açısından olumlu etkilerinin bulunacağı da vurgulanmaktadır⁷¹⁹. Gerçekten de gecikme faizinin de hesaplanarak ona göre bir indirim tutarının belirlenmesi mükellef açısından da ödeyeceği tutarı bir bütün olarak görmesini ve uzlaşıp uzlaşmamaya bu duruma göre karar vermesini sağlayacaktır. Bu açıdan gecikme faizinin de uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınması uzlaşmanın amaçlarına daha uygundur.

⁷¹⁸ Sakal/Alpaslan, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 21.08.2017; A. Demir, www.vergidunyasi.com erişim tarihi: 27.10.2017.

⁷¹⁹ A. Demir, www.vergidunyasi.com erişim tarihi: 27.10.2017.

ç. Geçici Vergi Açısından

Uzlaşmaya girecek olan vergi aslı ve cezalara ilişkin olarak, geçici vergi aslı ve cezasında özel bir durum bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinin dördüncü fıkrasında; *“Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için resen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.”* hükmü yer almaktadır. Artık ikmalen veya re'sen bir vergi tarhiyatı olması sebebiyle bu durumda geçici verginin de uzlaşma konusu yapılması mümkündür. Ancak geçici vergide mahsup süresi geçtikten sonra yapılacak olan uzlaşmada geçici vergi aslının da uzlaşma konusu yapıp yapılamayacağı tartışılmalıdır. Çünkü artık terkin edilmesi gereken bir vergi aslı söz konusudur. Fakat gecikme faizinin uzlaşılan vergiye göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Mahsup dönemi geçtikten sonra yapılan incelemeler sonucunda ikmalen ve re'sen tarh edilen ve mahsup dönemi geçtiği için terkin edilmesi gereken geçici vergi aslının, söz konusu madde hükmü uyarınca, uzlaşma hakkının kullanılmasından önce kesinleşmediği ve henüz terkin edilemeyeceği ancak uzlaşma imkânının kullanılması ve vergi aslı üzerinde uzlaşmaya varılabilmesi halinde geçici vergi aslının kesinleşeceği ve terkin edileceğinden, geçici vergi aslının uzlaşmaya konu edilmesi gerektiği belirtilmektedir⁷²⁰. Uzlaşma geçici vergi aslı üzerinden yapılıyor olmasına rağmen, geçici vergiye ilişkin olarak ödenecek gecikme faizini de etkilediğinden, terkin edilecek geçici verginin uzlaşma konusu yapılması ve gecikme faizinin uzlaşılan vergiye göre düzeltilmesinin, mükellef hukukunun korunması açısından gerekli olduğu da vurgulanmaktadır⁷²¹. Nitekim bu durum, 352 Sıra No'lu Vergi Usû

⁷²⁰ Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 256; **Gür**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 13.09.2017; **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017.

⁷²¹ **Kızılot/Kızılot**, s. 256; **Gür**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 13.09.2017; **Ürel**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017. Geçici vergi zaten terkin edileceği için uygulamada uzlaşmaya konu olan geçici vergilerin tamamının sıfırlandığı, ancak geçici vergi üzerinden hesaplanan gecikme faizinin uzlaşma komisyonlarınca dikkate alınması gerektiği yönünde bkz. **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017. Bu durumda mahsup süresi geçen geçici verginin terkin işlemi vergi dairesinde düzeltme fişi ile gerçekleştirileceğinden uzlaşma sonucu geçici verginin normal vergi kategorisi dışında tutularak sıfırlanmasının önlenmesi veya diğer vergiler de olduğu üzere uzlaşma sağlanacaksa dahi makul sınırlar içerisinde

I Kanunu Genel Tebliği'nde de şu şekilde belirtilmiştir⁷²²: “İkmalen veya re’sen yapılan tarhiyatlarda mahsup dönemi geçmiş geçici verginin de bulunması ve bu tarhiyata karşı uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına yer verilip verilmeyeceği ile uzlaşmanın vâki olması sonucu bu vergi için gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda farklı uygulamaların yapıldığı tespit edilmiş olunması nedeniyle, uzlaşmanın vâki olması sonucu düzenlenen uzlaşma tutanaklarında mahsup dönemi geçmiş geçici vergi asıllarına da yer verilecek, uzlaşılan tutarlar uzlaşma tutanaklarına yazılacak ve uzlaşılan tutar için mahsup dönemine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır”.

4. Ceza Türü Açısından

a. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları oluşturmaktaydı (VUK. Ek m.11 ve TÖUY. m. 2). Ancak 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişiklikle usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır⁷²³. İl özel idareleri ve Belediyelere ait vergi, resim ve harçlara ilişkin

uzlaşma müessesesinin işletilmesine önem verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, “0” (sıfır) uzlaşma hukuken vergi dairesi açısından kesinleşen bir vergi tutarı anlamına geleceğinden ve bu da gecikme faizi hesaplanmasını engelleyeceğinden, vergi dairesi yerine geçerek uzlaşma yolu ile terkin müessesesinin işletilemeyeceği de ayrıca ve özenle göz önünde bulundurulması gerektiği yönünde bkz. **Çolak**, Mahsup, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 21.08.2017. Uzlaşma tutanağının “Uzlaşma Konusu Vergi ve Ceza” başlıklı bölümünde vergilendirme dönemlerine ait geçici vergilere yer verilmek ve “Uzlaşılan” başlıklı bölümünde de karşılıklarına (0) sıfır yazılmak suretiyle söz konusu geçici vergiler için (0) sıfır rakamında uzlaşıldığından uzlaşma neticesinde tamamen kaldırılan geçici vergiler için gecikme faizi hesaplanmayacağı yönünde ayrıca bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Usul El Kitabı, s. 49.

⁷²² RG. 15.11.2005-25994. Ayrıca bkz. **Yıldırım**, www.jurix.com, erişim tarihi: 18.09.2017; **Ürel**, www.lebbyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017.

⁷²³ Aynı Kanun’un 93’üncü maddesinde bu değişikliğin yayım tarihi olan 27.3.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilenler hariç olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmektedir. Bu tarihten önce uzlaşma talep edilmesi durumunda usulsüzlük cezaları için de uzlaşabilmek mümkündür. Bu durumda ise, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vergi incelemesine dayanması gerekmektedir.

kesilecek cezalar için ise, tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün değildir. Bunlar için ancak tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir⁷²⁴.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın cezalar açısından kapsamı ise, Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları olarak belirlenmiştir. Bu durumda hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya sadece vergi ziyai cezaları için başvurabilmek mümkündür⁷²⁵.

Bu başlık altında, sırayla, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları açısından tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı üzerinde durulmaktadır.

b. Vergi Ziyai Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği düzenlemiştir. Vergi ziyai ise, *“mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini”* ifade etmektedir (VUK. m. 341/1). *“Şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarla veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyai hükmünde”* olduğu belirtilmektedir (VUK. m. 341/2).

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtikten sonra verilmiş

Vergi müfettişlerinin vergi incelemesi dışında yapılan yoklamalar sırasında veya yoklama memurlarının yapmış olduğu tesbitler üzerine kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Bkz. **Gürel**, s. 68; **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017; **Demirli**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017; **Yücel**, Değerlendirme, www.vergidunyasi.com.tr, erişim tarihi: 07.08.2017; **Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017.

⁷²⁴ Bkz. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği, RG. 01.08.2003-25186.

⁷²⁵ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, tevkifatı yapmasına rağmen tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmayan ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeyenlere, tevkif ettikleri ve yatırmadıkları paranın yüzde onu oranında uygulanacak cezanın, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almayan bir ceza olduğu konusunda bkz. **Bayraktar**, s. 137; **Tunç**, s. 43-44.

olması durumunda bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılacağı düzenlenmektedir (VUK. m. 30). Burada Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında "*vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek cezanın yüzde elli*" uygulanacağı belirtilmektedir. Yüzde elli olarak uygulanacak bu ceza vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilenler beyannameleri kapsam dâhiline almadığı için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değildir. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşma için vergi incelemesinin varlığı şarttır (VUK. ek m. 11). Bu cezaya karşı tarhiyat türünün re'sen olmasından kaynaklı, bu tarhiyatlar için tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidilip gidilmeyeceği tartışılabilir. Nitekim tarhiyat sonrası uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için söz konusu olmaktadır. Bu noktada Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesi gereğince kanunî süresinde verilen veya kanunî süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için bir tahakkuk fişi düzenleneceği ve bunun mükellefe verileceği belirtilmektedir. Uzlaşma talebinin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde istenebilmesi karşısında ise, re'sen vergi tarhi olmasına rağmen, vergi için ihbarname tebliği değil tahakkuk fişi kesilmesinden dolayı uzlaşmaya başvurmanın mümkün olmadığı belirtilmektedir⁷²⁶. Buna karşın, kesilen cezaların ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olacağından (VUK. m. 366) hareketle, uzlaşmaya da ihbarnameden itibaren 30 gün içinde başvurulacağı belirtilerek vergiye bağlı kesilen yüzde elli oranındaki vergi ziyayı cezasının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olduğu da savunulmaktadır⁷²⁷. 352 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin⁷²⁸ diğer hususlar başlığı altında da "*kanunî süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanunî süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyayı cezalarının da uzlaşma konusu yapılabileceği*" belirtilmektedir. Bu

⁷²⁶ **Aslanoğlu**, s. 100-103. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlar için mümkün olduğundan (VUK. ek m. 1), yüzde elli uygulanan vergi ziyayı cezasının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında da yer almadığı yönünde bkz. **Bayraktar**, s. 133; **Tunç**, s. 43.

⁷²⁷ **Aslanoğlu**, s. 101-103. Aynı yönde, **Şengöz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.09.2017.

⁷²⁸ RG. 15.11.2005-25994.

cezalar ceza ihbarnamesiyle tebliğ olacağından cezalara karşı tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilmesinde herhangi bir engel görülmemektedir.

Vergi aslı açısından ise, yapılan re'sen tarh üzerine tahakkuk fişinin düzenlenmesi durumunda, ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerde de değinildiği üzere, tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları iç iç geçmiştir. Artık ortada tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle ödenebilir aşamaya gelmiş bir vergi söz konusudur. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise, tahakkuk aşamasından önce başvurulabileceğinden, söz konusu vergi için uzlaşmaya başvurulamaması gerekmektedir. Nitekim burada vergi aslı açısından aslında kişinin kendi beyanı üzerinden bir tarhiyatın yapıldığı da gözününde bulundurularak da uzlaşmanın mümkün olmadığı sonucuna varılabilir.

Tüm vergi ziyayı cezaları da hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci ve ek 11'inci maddesine göre, 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza uzlaşma kapsamında değildir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi ve bu fiille vergi ziyayının da ortaya çıkması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası üç kat kesilmektedir⁷²⁹. Bu suç

⁷²⁹ Uygulamada sahte faturanın kullanılmasında kastın olmadığı durumlarda vergi inceleme raporlarında vergi ziyayı cezasını bir kat olarak kesildiğinin görüldüğü, vergi ziyayı kabahatinin işlenebilmesi için kastın varlığının şart olmaması taksiren de işlenebildiği göz önünde bulundurulduğunda, bir kat vergi ziyayı cezası kesilerek, bunu da uzlaşma kapsamına almanın mümkün olmadığı ve bu şekilde kanuna aykırı farklı uygulamaların eşitlik ilkesini zedeleyeceği yönünde bkz. **Budak**, *Yozlaşma*, s. 24. Diğer yandan, kast unsuru olmadan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler açısından vergi kaçakçılığı suçu oluşmadığından, bunlara bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği, bu sebeple bu mükelleflerin uzlaşma kurumundan yararlanabileceği yönünde bkz. **Ünal**, s. 47. *“Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır. Nitekim, yargı yerlerini bağlayıcı niteliği bulunmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmadığı ve bu kullanımda kasıt bulunmadığının belirlenmesi halinde, vergi denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve vergi ziyayı cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiği açıklanmıştır”* Bkz. Dş. 9. D., 27.01.2010 tarih ve E. 2009/1991, K. 2010/267. Başka bir kararında ise, *“davacının sahte faturaları bilmeden kullandığını, ve olayda kasıt unsuru olmadığını sonucuna varıldığının belirtildiği ancak anılan raporun sonuç kısmında vergi ziyayı cezalarının 213 sayılı Yasa'nın 344'üncü maddesi uyarınca üç kat olarak uygulanması gerektiği sonucuna varıldığı, Anılan raporda belirtilen hususlar neticesinde davacı hakkında inceleme kapsamında 213 sayılı Yasa'nın 359'uncü maddesinde yer alan fiilleri işlediğine ilişkin objektif, somut tespitler bulunmadığı, ayrıca davacının söz konusu belgeleri bilmeden kullandığı, olayda kasıt unsurunun olmadığı kanaatine varılmak suretiyle bu durumun inceleme elemanının tespiti ile desteklendiği görüldüğü halde yapılan tarhiyatlarda uygulanacak vergi ziyayı cezalarının üç kat olarak uygulanması neticesinde davacının uzlaşma istemlerinin reddi yönünde tesis edilen işlemde*

işleyenlere iştirak edenlere ise, vergi ziyai cezası bir kat uygulanacaktır⁷³⁰. Bu iki tür vergi ziyai cezası uygulanması durumunda mükellef kendisine gönderilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşma yoluna başvuramayacaktır. Nitekim uzlaşmanın amaçlarından birinin de vergi idaresiyle mükellef arasındaki iletişimi ve iyi niyeti karşılıklı devam ettirmek olduğu ve kaçakçılık suçunun kasten işlenebildiği göz önüne alındığında kaçakçılık suçunun işlenmesi durumunda idare ile mükellef arasında iyiniyetin var olduğu düşünülemez⁷³¹.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tesbitinde sorun çıkabilmektedir. Şöyle ki, vergi idaresi yapılan incelemede vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tesbit ederek mükellefe vergi ve ceza kesebilir. Aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçundan dolayı Cumhuriyet Savcısı da (VUK. m. 367) kamu davası açabilmektedir. Ancak kamu davasının sonucunda kaçakçılık suçunun işlenmediğine hükmedilmesi durumunda ortada aynı fiil fakat iki farklı sonuç olmaktadır. Ceza mahkemesi kararları, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamamaktadır (VUK. m. 367/son). Bu durumda vergi idaresinin yaptığı incelemede vergi kaçakçılığı suçunun tesbit edilmesiyle buna ilişkin düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşma yoluna gidilememektedir. Nitekim vergi idaresi, ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığı suçunun oluşmadığı yönde karar vermesi ve bu yönde kararının kesinleşmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin de son hükmü gereği bir

hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden vergi mahkemesi kararını.... re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalına katma değer vergilerine karşı uzlaşma talepli başvurusunun idarece reddedilmesinde isabetsizlik bulunmamış olup, vergi mahkemesince yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uyarlık görülmediği” gerekçesiyle bozmuştur. Bkz. Dş. 9. D., 29.12.2015 tarih ve E. 2013/3283, K. 2015/19566. Kararlar için bkz. <http://www.kazanci.com>, erişim tarihi: 21.08.2017.

⁷³⁰ Kastten işlenen bir suça ancak kasten iştirak edilebileceğinden maddî menfaat gözetilip gözetilmediğine değil kastın varlığına bakılır. Kast unsuru yoksa iştirak de olmayacağı için kişiye vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Kast unsuru olmadığını ve bu anlamda vergi kaçakçılığı suçuna iştirak etmediğini düşünen kişinin açacağı davada, uzlaşma başvurusunun reddinin iptalini değil, vergi ziyai cezasının iptalini talep etmesi ve mahkemenin de bu yönde karar vermesi gerektiği yönünde bkz. **Çitil**, www.lebbyalkin.com, erişim tarihi:10.08.2017. İştirak edenlerin bir menfaati olmadığı durumlarda hapis cezasında bir indirim yapıldığı gibi yine bu şartlar altında iştirak eden adına kesilecek vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alınmasının Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü ve 360'ıncı maddesiyle paralellik göstereceği konusunda bkz. **Tunç**, s. 45.

⁷³¹ Kaçakçılık suçlarının uzlaşma kapsamında olup olmamasına ilişkin değerlendirme için bkz. İkinci Bölüm, V, B, 3. Uzlaşmaya Başvuru Sebeplerine ve Uzlaşmanın Kapsamına İlişkin başlığı. Vergi ziyai cezasının kat olarak belirlenmesinin ölçülülük ilkesi açısından değerlendirmesi için bkz. **Taylar**, Ölçülülük, s. 204 vd.

işlem yapmamaktadır. Burada vergi kaçakçılığı suçunun oluşmadığı sabit olmasına rağmen, vergi idaresinin vergi kaçakçılığını tesbitine dayanarak kestiği üç kat vergi ziyayı cezası için mükellef uzlaşma yoluna gidememiştir. Ortaya çıkan bu çelişkinin iki yolla giderilebileceği önerilmektedir. İlk yol, inceleme raporuna dayanarak temel ceza kesilmesi ve ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararının kesinleşmesi üzerine cezanın tamamlanması şeklindedir. İkinci yol ise, mahkemenin suçun mahkûmiyetine karar vermesi halinde belirlenecek parasal cezanın kaçakçılık suçunun fer'i cezası olarak nitelendirilmesi ve düzenlemenin buna uygun yapılmasıdır⁷³².

Buradaki sorun ortaya konulduğu üzere vergi kaçakçılığının yapılmış olmasına iki farklı sonuç bağlanmasından kaynaklanmaktadır. Bir yandan vergi idaresi vergi kaçakçılığı yapıldığını tesbit etmesi durumunda vergi ziyayı cezasını üç kat uygulamakta; diğer yandan vergi kaçakçılığının suç olarak düzenlenmesinden dolayı ceza mahkemesinde bir yargılama yapılmakta ve bu suçun işlendiğine ilişkin karar sonucunda hapis cezası verilmektedir. Aynı fiilin hem kabahat hem de suç olması ve bu düzenlemeden dolayı farklı süreçlerle kabahata ve suça ilişkin cezanın kesinleşmesi söz konusudur. İdare vergi ziyayı sebebiyle tek kat vergi ziyayı cezasını keserek; vergi kaçakçılığı suçunun tesbitinin ceza mahkemelerine bırakması, kaçakçılık suçunun işlendiğinin tesbiti durumunda buna ilişkin cezanın yeniden düzenlenmesi düşünülebilir. Bu öneri doğrultusunda, kaçakçılık şüphesi varken kesilen tek kat vergi ziyayı cezasının da uzlaşma kapsamına alınması söz konusu olabilir.

Vergi idaresinin yaptığı incelemede vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu yönünde bir tesbit yapmadığı, ancak Cumhuriyet Savcısı'nın kaçakçılık suçunun işlendiğini başka yollarla öğrenmesi durumunun daha önce uzlaşmanın sağlanmasına herhangi bir etkisinin olup olmayacağı tartışılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına göre vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edecek ve gelen sonuca göre kamu davası açmaya veya açmamaya karar verecektir. Cumhuriyet savcısı genellikle vergi idaresinin inceleme neticesini dikkate almakla birlikte, vergi idaresinin kararıyla bağlı değildir.

⁷³² Karakoç, Değerlendirme, s. 13-14.

Cumhuriyet Savcısı'nın vergi idaresinin suç raporu olmadan da soruşturma başlatabilmesi mümkündür. Bu durumda koruma tedbirlerinin uygulanmasıyla el konulan defter, belge ve kayıtların bilirkişi marifetiyle incelenmesi söz konusu olacaktır. Diğer yandan, uzlaşmanın konusu vergi kabahatlerine ilişkin kesilen cezalardır. Bu cezalara ilişkin uzlaşmanın sonuçlarını hükümsüz sayıp, tekrar inceleme yapılamaz. Ancak vergi idaresi tarafından Cumhuriyet Savcılığı'nın talebi üzerine vergi kaçakçılığı suçunun tesbiti için inceleme başlatmasına bir engel bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin metninde kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesinden bahsedildiğinden, vergi ziyayı kabahatine neden olmayan kaçakçılık suçları için usulsüzlük kabahati uygulanması durumunda bu kabahate ilişkin ceza tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olduğu belirtilmekteydi⁷³³. Usulsüzlük kabahatleri tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarıldığı için artık bu cezaların da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer aldığı söylenemez.

c. Usulsüzlük Cezası

Vergi cezaları bakımından kapsam farklılığı usulsüzlük kabahatlerinde görülmekteydi. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına “kesilecek cezalar” (VUK. ek m. 11) denilerek bütün vergi kabahatleri alınmıştı. Nitekim Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin ikinci maddesinde de kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından bahsedilerek usulsüzlük cezalarını da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına aldığı görülmekteydi. Ancak yapılan değişiklikle usulsüzlük kabahatleri tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından ise, kanunda sadece vergi ziyayı cezasından bahsedildiği için

⁷³³ **Akkaya/Bayar**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.08.2017. Uzlaşmanın sağlanması durumunda dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı düzenlemesi karşısında (VUK. ek m. 11) Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde yer alan mütalâanın bir muhakeme şartı olduğu ve mütalâanın hazırlanmaması ve savcılığa gönderilmemesi gerektiği belirtilmektedir. Böyle bir durumda tarhiyat öncesi uzlaşmaya girildiği ve uzlaşıldığı ve/ya da şartları olduğu halde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup başvurmayacağı sorulmadan mütalâanın verildiğinin anlaşılması durumunda kovuşturma imkânı olmadığından kovuşturmayaya yer olmadığına; kovuşturma aşamasında anlaşılması durumunda ise, şartın gerçekleşme ihtimali varsa durma, yoksa düşme kararı verilmesi gerektiği yönünde bkz. **Akkaya/Bayar**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.08.2017.

usulsüzlük cezaları (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük) uzlaşmanın kapsamında değildir. Vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmamasının yaptırımı olan usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınması, böylelikle tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak bakımından usulsüzlük cezaları açısından olan farklılığın giderilmesi gerektiği belirtilmektedir⁷³⁴. Yapılan değişiklikle tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı cezalar açısından da aynılaştırılmış ancak aynılaştırma kapsam daraltılarak yapılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında vergi incelemesine dayanılarak kesilecek usulsüzlük cezaları (genel ve özel usulsüzlük) yer almaktaydı. 27 Mart 2018 tarihinden önce başvuru uzlaşma başvuruları için usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında olduğu için bu durumun ne anlama geldiğiyle ilgili açıklamalara yer verilmesi gerekli görülmüştür. Bu noktada genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olabilmesi için vergi incelemesi sırasında tesbit edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında usulsüzlük cezasını gerektiren fiilin ödenmesi gereken verginin doğruluğunun teyidi için yapılan incelemeyle ilgili bir illiyet bağının bulunmasının gerektiği, yapılan vergi incelemesiyle herhangi bir illiyet bağı bulunmayan ve inceleme sırasında karşılaşılmış olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri için kesilecek cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir⁷³⁵. Diğer yandan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından vergi aslına bağlı olarak kesilen usulsüzlük cezalarının anlaşılması gerektiği, bu sebeple usulsüzlük cezasının uzlaşmaya konu yapılabilmesi için bir vergi ziyayı kabahatinin bulunması ve usulsüzlük cezasının bu vergi ziyayından miktar olarak daha ağır olması gerektiği

⁷³⁴ Özel usulsüzlük cezasının tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınması gerektiği yönünde bkz. **Uçkun/Ayyıldız**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsam ve uygulama farklarının giderilmesi gerektiği konusunda bkz. **Bahar**, s. 165. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak açısından usulsüzlük kabahatlerinde kendisine ceza kesilecek kişi ile ceza kesilen kişi arasında neden ayırım yapıldığının anlaşılmasının güç olduğu ve bu durumun eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 317.

⁷³⁵ **Balcılar**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 10.08.2017; **Karaboyacı**, www.yaklasim.com, erişim tarihi:10.08.2017.

belirlenmektedir⁷³⁶. Genel usulsüzlük cezası bakımından vergi ziyayından fazla olması gerekmektedir birlikte (VUK. m. 336), özel usulsüzlük ve vergi ziyayının varlığı durumunda bunlar ayrı ayrı kesileceğinden (VUK. m. 353) kıyaslama yapmaya gerek bulunmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi bakımından vergi aslına bağlı olmayan bazı cezaların da vergiye ilişkin olabileceği üzerinde durulmaktadır. Bunları diğerlerinden ayırt edebilmek için vergi cezasının kesilmesini gerektiren fiilin ihlâl ettiği kanun hükmünün vergi matrahının ve dolayısıyla miktarının gerçeğe uygun olarak hesaplanıp, ödenmesi amacının olup olmadığının ölçüt olarak alınması; bu amaçta olan kanun hükmünün ihlâli dolayısıyla kesilen vergi cezasının vergi aslına bağlı olup olmadığına bakılmaksızın vergiye ilişkin olarak kabulünün gerektiği belirtilmektedir⁷³⁷. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde usulsüzlük kabahatlerinin vergi incelemesine dayanılarak kesilmesinin yeterli olduğu belirtilmekte; Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde ise, "vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilen" cezalardan bahsedilmekteydi (TÖUY. m. 2). Kesilecek usulsüzlük cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olması için vergi aslına bağlı olarak kesilmesinin aranmasına gerek yoktu. Ancak vergi incelemesine dayanılarak tarh edilmesi ve verginin doğruluğunu ortaya çıkarmak için yapılan incelemeyle bir illiyet bağının olması gerekmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından ise, usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının kıyaslanarak ağır olan cezanın kesilmesi durumunda usulsüzlük cezasının uzlaşmaya konu edilebilmesinin mümkün olup olmadığı da tartışılabilir. Bir görüş, bu şekilde kesilen usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilmesinin kanunen mümkün olmadığı yönündedir⁷³⁸. Diğer görüş ise, bu kıyaslamada usulsüzlük cezasının miktarının, vergi ziyayı cezası için asgari ceza niteliğinde olduğu, usulsüzlük cezası miktarında kesilen vergi ziyayı cezasının da uzlaşma kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır⁷³⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinde, "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en*

⁷³⁶ Gürel, s. 68-69.

⁷³⁷ Candan, s. 388.

⁷³⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Usul Elkitabı, s. 49; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 317, dn.38.

⁷³⁹ Özyer, s. 1140.

ağırı kesilir” düzenlemesi yer almaktadır. Görüldüğü üzere, vergi idaresi bir karşılaştırma yaparak, mükellefe doğrudan hangi ceza ağırsa onu kesmektedir. Usulsüzlük cezasının kesilmesi durumunda artık bu cezayı uzlaşma konusu yapabilmek mümkün değildir.

5. Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar Açısından

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu’nun tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen ek 11’inci maddesinde uzlaşmaya başvurulabilecek durumlara ilişkin bir düzenleme yapılmamakla birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşma için ek 1’inci maddede uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar belirtilmektedir. Bu durumlar;

- *“vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da”*
- *“Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya”*
- *“Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya”*
- *“yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi”*dir.

Bu durumların tarhiyat öncesi uzlaşma için de aranıp aranmayacağı tartışılmalıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşma için gerekli olan sebeplerin tarhiyat öncesi uzlaşma için de aranması gerektiği belirtilmektedir⁷⁴⁰. Ancak diğer taraftan tarhiyat öncesi uzlaşma için herhangi bir gerekçe gösterilmesine gerek olmadığı, vergi idaresinin de böyle bir gerekçe gösterilmesini isteyemeyeceği de savunulmaktadır⁷⁴¹.

⁷⁴⁰ **Korkusuz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017. Tarhiyat sonrası uzlaşmada aranan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek”, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin maddede yer almamasından dolayı bilerek ve isteyerek vergi borcunun ödenmemesi durumunun tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olduğu, bu sebeple de tarhiyat öncesi uzlaşmanın yeniden düzenlenmesi, vergi ödevini doğru ve dürüst şekilde yerine getirenlerin haksızlığa uğramaması gerektiği de belirtilmektedir. Bkz. **Demirli**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017.

⁷⁴¹ **Candan**, s. 389; **Özel**, www.lebbyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 252; **Kalaycı**, s. 73.

Bu çerçevede tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği maddede tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin maddelere herhangi bir gönderme yapılmaması, her iki kurumun da bağımsız ve ayrı düzenlendiği sonucunu ortaya koyduğundan, tarhiyat öncesi uzlaşma için bir sebebin bildirilmesine gerek olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi yapılan aşamada ortaya çıkmakta ve bu aşamada vergi incelemesi sonunda çıkacak miktar üzerinden uzlaşmak isteyip istemediği mükellefe sorulmaktadır. Bu aşamada mükellefin herhangi bir neden söylemesine gerek kalmadan uzlaşma isteyip istemediği sorulmakta veya mükellef bu aşamada bir sebep belirtmeden uzlaşmak istediğini kendisi bildirmektedir.

Kanun maddesinde sınırlayıcı olarak bu durumlar belirtilmesine karşın, vergi idaresi uzlaşmayı, kanun hükümlerini geniş yorumlayarak bu nedenlerle sınırlı olmaksızın uygulamaktadır⁷⁴². Kanımızca da zaten vergi kaçakçılığı suçuna bağlı olarak kesilen üç kat vergi zıyaı cezası uzlaşma dışında tutulduğundan ayrıca uzlaşmaya başvurabilmek için bir sebep aranmasına gerek yoktur. Bu yüzden zaten varlığı aranmayan bu sebeplerin kanundan çıkarılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir⁷⁴³. Ancak bu sebeplerden neyin anlaşılması gerektiği de uzlaşmanın getiriliş ve uygulanma amacını daha iyi belirleyebilmek için ortaya konulmalıdır.

⁷⁴² Bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 86; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 743; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 232; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 557; **Kitiş**, s. 4; **Özyer**, s. 1137; **Erol**, Sınır, s. 27-28; **E. Yılmaz**, s. 325; **Hatipoğlu**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi:08.08.2017; **Tecim**, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Şengöz**, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 14.09.2017; **Ürel**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017; **Kalaycı**, s. 71; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 97; **Gök**, s. 291. Uzlaşma başvurusunun gerekçelerinin somut olarak aranması gerektiği; bu nedenlerden hangisi esas alınarak uzlaşmaya başvurulduğunun dikkate alınmasının vergi idaresinin mi yoksa mükellefin mi haklı olduğu yönünde uzlaşma komisyonunun bir fikir verebileceği konusunda bkz. **Dura**, s. 49 vd. Uzlaşma başvurusunun gerekçelerinin somut olarak aranması gerektiğiyle ilgili aynı yönde bkz. **Çolak**, Değerleme, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 04.10.2017. Kanunen kabul edilebilir somut bir gerekçe ileri sürülemeyen, izah edilemeyen, dayanaktan yoksun bulunan veya incelemede dikkate alınabilecek iddiaları kapsayan uzlaşma talepleri ile ilgili olarak, uzlaşma yapılmasının zorunlu olmadığı ve ortada gerçekten uzlaşma talep edilmesini gerektiren bir sebebin bulunmadığı durumlarda uzlaşma talebinin kabul edilmemesi gerektiği konusunda bkz. **Güçlü**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 26.10.2017. Bu başvuru nedenleri için objektif bir değerlendirme yapma imkânı olmadığı yönünde bkz. **Usta**, s. 121. İdarenin bu sebepleri dar yorumlaması gerektiği yönünde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 144.

⁷⁴³ Benzer yönde bkz. **Tecim**, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 24.01.2017; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 118; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 97; **Gök**, s. 291-292; **Şin**, s. 321. Bu önerinin vergi idaresinin gereksiz ve kötünietli uzlaşma talepleriyle meşgul edilebileceği şeklinde anlaşılması gerektiği yönünde bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 120; **Gök**, s. 292. Uzlaşmaya başvurmak için belli bir sınır çizmek amaçlanıyorsa da “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” sebebinin madde metninden çıkarılması gerektiği yönünde bkz. **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 118. Bu sebeplerin metinden çıkarılması durumunda uzlaşmanın, mükellefin bir uzlaşma başvurusu yapmasına gerek olmadan, yapılacak bir düzenleme ile vergi ve/ya da cezanın belirli bir süre içinde ödenmesi halinde, vergi ve/ya da ceza üzerinden otomatik bir indirim yapılması şekline dönüştürülebileceği yönünde bkz. **Korkusuz**, www.yaklaşım.com, erişim tarihi:08.08.2017.

Ayrıca düzenlemede “ileri sürülmesi”nden bahsedilse de maddede belirtilen durumların varlığının ilgili tarafından ileri sürülmesinin yeterli olmadığı, bu iddianın uzlaşma komisyonunca da yerinde görülmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır⁷⁴⁴. Diğer yandan ise, uzlaşmanın yapılabilmesinin yanılma, vergi hatası gibi hukuka aykırılıkların mükellef tarafından iddia edilmesine bağlı olduğu; bu anlamda uzlaşmanın yapılabilmesi için idarenin bu durumu kabul etmesinin aranmaması gerektiği belirtilmektedir⁷⁴⁵. Uzlaşmanın genel yapısı ve amaçları dikkate alındığında, bu sebeplerle bağlı olmaksızın uzlaşmaya başvurulabilmesi, mevcut durumda ise, mükellef tarafından varlığının ileri sürülmesinin yeterli olması gerekmektedir. Burada uzlaşma komisyonunca da tarhiyatın hukuka aykırı olma ihtimalinin ciddiliği uzlaşmanın sağlanmasına etki etmelidir.

Bu başlık altında uzlaşmaya başvuru sebeplerine ayrı ayrı yer verilmektedir. Bu kapsamda, sırayla, kanun hükümlerine nüfuz edememe; yanılma hali, hata bulunması durumu ve yargı kararıyla idarenin görüş farklılığında olması açıklanmaktadır.

b. Kanun Hükümlerine Nüfuz Edememe

Vergi mevzuatının çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam olarak kavrayamayacakları derecede karışık olması kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesinin, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir şekilde uygulanmamasını gerekli kılmaktadır⁷⁴⁶. Vergi hukukunda yapılan düzenlemeler, sık kanun değişiklikleri ve mevzuatın karışıklığı bazen mükellefin bilmeden ve istemeden bir davranışıyla vergi kaybının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Nitekim vergiye ilişkin kanun hükümlerinin ve vergi toplama işlevini yerine getirebilmek için belge düzenine ilişkin kuralların anlaşılabilmesi özel bilgi ve eğitim

⁷⁴⁴ **Candan**, s. 288; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 147; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s.97; **Gök**, s. 291. Vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek dışındaki sebeplerden dolayı uzlaşmaya başvurulması durumunda, idarenin bu sebeplerin gerçekten var olduğunun araştırması gerektiği yönünde bkz. **Korkusuz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi:08.08.2017. Uzlaşmanın sağlanmasının ileri sürülen bu nedenin kabul edildiği anlamına geldiği yönünde bkz. **İRTEŞ GÜLŞEN**, s. 82.

⁷⁴⁵ **Canyaş**, Uzlaşma, s. 176. Bu durumda idarenin yanılma için Vergi Usul Kanunu madde 369’u, vergi hatası için Vergi Usul Kanunu 116 ve devamı maddelerini, maddî hata hali için de İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 11’i uygulayarak hukuka aykırılığı ortadan kaldırması gerektiği ortaya konulmaktadır.

⁷⁴⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 217; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 571; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 439. Ayrıca bkz. **Candan**, s 288-289; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 98; **Gök**, s. 292.

gerektiren konular olduğundan dolayı bu kuralların gereği gibi anlaşılabilmesi için kişinin hukukçu ve uygulamacı olması gerekmektedir⁷⁴⁷. Bu düzenlemelerin anlaşılabilmesi çoğu zaman normal bir mükellef için çok zor olduğundan genelde işlemlerini iradî temsilci aracılığıyla yapmaktadır. Ancak iradî temsil vergi hukukunda zorunlu olmadığından, iyi niyetli bir mükellefin düzenlemeleri yanlış anlayıp yanlış uygulaması sebebiyle kendisine ek veya yeniden tarhiyat yapıp vergi/ceza ihbarnamesi gönderilmesi durumunda uzlaşmaya başvurulabilme hakkı verilmiştir⁷⁴⁸. İyiniyetli mükellefi bir anlamda korumak amacıyla getirilen bu düzenleme adetâ uzlaşmaya başvurabilmek için torba bir hüküm durumundadır. Aslında düzenlemenin ele alınış biçiminden vergi kanunlarını bilmesi gereken bir uygulamacı veya vergi hukukçusunun yaptığı bir işlemde dolayı bu hüküm gereğince uzlaşmaya başvuramayacağı ortaya çıkmaktadır⁷⁴⁹. Ancak daha önce de belirtildiği gibi uygulamada uzlaşabilme durumları dikkate alınmadan her durumda uzlaşmaya başvurulabilmesinin kabul edilmesinden dolayı bu ayırımın yapılmasına gerek kalmamıştır.

⁷⁴⁷ **Candan**, s. 288; **Nas**, Uzlaşma, s. 87; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 98; **Karataş Durmuş**, s. 139; **Gök**, s. 295.

⁷⁴⁸ Bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 98; **Gök**, s. 293. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe durumunun diğer sebeplerden farklılık taşıdığı, bu durumda tarh işleminin hukuka uygun olduğunun mükellef tarafından kabul edildiği; ancak, fiili bir hataya düşüldüğü belirtilmektedir. Diğer sebeplerde ise, mükellef hukukî işlemin veya davranışın hukuka uygun olduğunu, idarenin yaptığı işlemin hukuka aykırı olduğunu düşünmektedir. Bkz. **Canyaş**, Uzlaşma, s. 170 vd.; **Dura**, s. 49-50. Uzlaşma taleplerinin kusura dayandırılmaksızın kabul edilmesinin zamanla vergi idaresinin etkinliğine ve cezaların caydırıcılığına engel olacağı yönünde bkz. **O. Demir**, www.vergidegun.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017.

⁷⁴⁹ **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 98. Vergileme ile ilgili her türlü hesap ve işlemlerin meslek mensuplarının sorumluluğu altında yapıldığı, bu sebeple bu düzenlemeye dayanmanın vergi idaresinin etkinliğini ve cezaların caydırıcılığını engelleyen bir durum olacağı yönünde bkz. **Korkusuz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017. Danışman kadrosuna sahip büyük şirketlerin bu sebebe dayanarak uzlaşmaya başvurmalarının ve idarece bunun kabul görmesinin uzlaşmanın amacına uygun olmadığı yönünde bkz. **Erol**, Kesinlik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017. Meslek mensubu denetiminden geçen veya ondan yardım alan bir mükellefin bu sebebe dayanmasının gerçeğe aykırı olduğu yönünde bkz. **O. Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017; **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 323; **Tunç**, s. 51; **Küçükçaya**, Uzlaşma, s. 150. Aynı sebeplerden dolayı farklı zamanlarda yapılan tarhiyatlar için uzlaşmaya başvurma durumunda, mükellefin ilk tarhiyatta kanunu öğrenmiş olduğundan yola çıkarak bu düzenlemeden dolayı idarenin uzlaşma başvurusunu kabul etmemesi gerektiği; ancak, uygulamada bu konuda bir araştırma yapılmadığı yönünde bkz. **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017. Bu sebebin kişileri ceza almaktan kurtarmadığı sadece tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru sebebi olduğuna vurgu yapılarak kanundaki sebebi sebepsizlik haline döndürdüğü yönünde bkz. **Şenyüz**, Ceza, s. 312. Kişilerin eğitim durumlarının, sosyal durumlarının mevzuattaki değişiklik sıklığı ve diğer tüm şartlar göz önünde bulundurularak nüfuz edememe halinin değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 140.

c. Yanılma

Vergi mevzuatının karmaşık nitelikte olmasının diğer bir sonucu olarak Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde yanılma hali düzenlenmiştir. Bu hükme göre yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri düzenlenmektedir. *“Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir”* (VUK. m. 413/2). Özelge talep eden mükellef bu özelgeye uygun davrandığı zaman hakkında vergi cezası kesilmeyecektir. Bu durumda vergi cezası kesilmeyeceği için vergi cezası için ceza bakımından uzlaşmaya başvurması zaten mümkün değildir. Yanılma halinde bulunan mükellef için yapılan ek tarhiyata veya yeni tarhiyata yönelik vergi aslı bakımından ise, uzlaşmaya başvurabilmek mümkündür⁷⁵⁰.

ç. Hata

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hata hallerinin veya bunların dışında herhangi bir maddî hatanın olması da uzlaşmaya başvurabilme sebepleri arasında sayılmaktadır. Vergilendirme aşamalarında mükellef veya idarenin lehine veya aleyhine yapılan vergiye ilişkin hesaplamalarda ve vergilendirmede yapılan hatalar sebebiyle vergi hukukuna özgü bir yol olan hata düzeltme yoluna başvurulabilir⁷⁵¹.

⁷⁵⁰ Bkz. **Candan**, s. 289-290; **Nas**, Uzlaşma, s. 85; **O. Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017; **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 99; **Karataş Durmuş**, s. 141-142; **Gök**, s. 293-294.

⁷⁵¹ Hata düzeltme yolu için bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 173 vd.; **Kırbaş**, s. 189 vd.; **Kaneti**, s. 153 vd.; **Akdoğan**, Vergi, s. 166 vd.; **Kızılot/Kızılot**, s. 105 vd.; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 101 vd.; **Karkoç**, Genel Vergi, s. 757 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 570 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 131 vd.; **Oktar**, Vergi, s. 154 vd.; **Özyer**, s. 281 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 290 vd.; **Saban**, Vergi, s. 570 vd.; **Şenyüz**, Ceza, s. 267 vd.; **Önen**, s. 278 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 62 vd.

Vergi hatalarıyla hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki şekilde karşılaşılabilmektedir. Vergi hataları numerus clauses ilkesine tâbidir. Vergi miktarını etkileyen maddî hatalar ve hesaplama yanlışlıkları hesap hatası; vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde değerlendirme yanlışlıklarının yapılması vergilendirme hatalarını oluşturmaktadır⁷⁵². Bunların dışında maddî bir hatanın olması durumunda da uzlaşmaya başvurulabileceği belirtilmektedir. Maddî nitelikteki hatalar, belge ve defterlerde veya verginin hesaplanması sırasında gerçekleştirilen işlem, yazı ve hesaplarda yapılan hatalar olarak ortaya çıkabilmektedir⁷⁵³.

Hata durumunda uzlaşmaya başvurulabileceği düzenlenmesinin karşısında, hata düzeltme yolu var iken neden ayrıca uzlaşma yolunun da açık tutulduğu düşünülebilir. Bunun sebebi, bir hatanın varlığının, karşılıklı tartışılacak bir ortam olan uzlaşma görüşmeleri sırasında ortaya çıkarılabilmesinin daha kolay olabileceğidir⁷⁵⁴. Ancak mevcut uzlaşma uygulamasında hatanın karşılıklı tartışılabilmesi bir ortam çoğu zaman bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonu idarenin temsilcisi olarak bir öneride bulunmaktadır; mükellef de bu öneriyi kabul ya da reddetmektedir. Nitekim doğrudan bir hatanın düzeltilmesi için idareye başvuran mükellef için ne kadar bir tartışma imkânı varsa uzlaşma komisyonunun önünde de

⁷⁵² **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 174 vd.; **Kırbaş**, s. 189 vd.; **Kaneti**, s. 154-156; **Akdoğan**, Vergi, s. 166 vd.; **Kızılot/Kızılot**, s. 108 vd.; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 103 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 760 vd.; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 209 vd.; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 571 vd.; **Mutluer/Dayanç**, s. 132; **Oktar**, Vergi, s. 154 vd.; **Özyer**, s. 281 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi, s. 291 vd.; **Saban**, Vergi, s. 571 vd.; **Önen**, s. 278 vd.; **Karataş Durmuş**, s. 69 vd. Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesine göre hesap hataları şunlardır: "1. *Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.* 2. *Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.* 3. *Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır*". Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesine göre vergilendirme hatalar ise şunlardır; "1. *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;* 2. *Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;* 3. *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.* 4. *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır*".

⁷⁵³ **Candan**, s. 293; **Nas**, Uzlaşma, s. 84; **Karataş Durmuş**, s. 143. Böyle bir tanımın "vergi hatası" içine gireceği, her türlü hatanın bir defter, belge veya yazı üzerinde hukuka aykırı bir rakama yer verilmesiyle ortaya çıkacağı yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 324.

⁷⁵⁴ **Candan**, s. 291; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 155-156.

kanımızca aynı orandadır. Ayrıca mükellef, tarhiyatta ve/ya da cezada bir hatanın olduğunu düşündüğünde, ceza ile birlikte vergi aslından da kurtulmayı isteyecektir. Mükellef, vergiyi ödeyerek cezadan kurtulmayı düşünmeyeceği için bir vergi hatasının olması durumunda uzlaşma müessesesinin işletilmesinin beklenilmeyeceği belirtilmektedir⁷⁵⁵. Ancak uzlaşma miktarına ilişkin kanunda belirlenen bir sınır olmadığı gibi sadece vergi cezasında uzlaşılacağına ilişkin bir düzenleme de bulunmamaktadır. Mükellef hata durumunda uzlaşmaya başvurursa ve uzlaşma komisyonu tarafından da hatanın olduğu kabul edilse cezanın ve vergi aslının sıfırlanabilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

Düzeltilme zamanaşımı süresi ise, yani hata düzeltme başvurusu yapılabilecek olan süre ise, vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl olup; bu süre, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilân yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emri ilân yoluyla tebliğ edilen vergilerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan az olamaz (VUK. m. 114 ve 126). Uzlaşmanın ise, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde talep edilmesi gerekmektedir. Hata halinin varlığı durumunda vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşmaya başvurabilecek; ancak, düzeltme zamanaşımı süresinde bir hatanın varlığını düşünen mükellef hata düzeltme başvurusu yapabilecektir. Bu sürede hatanın düzeltilmesi durumunda düzeltme fişi mükellefe tebliğ edilir (VUK. m. 120). Şikâyet yolunu tüketip, burada düzeltilmeyen (idarenin reddi veya talebin reddedilmiş sayılacağı süre olan 60 günün geçmesi üzerine zımni red –İYUK. m. 10) vergi hatalarına karşı 30 gün içerisinde (İYUK. m. 7) dava açma yoluna gidilmektedir. Bu aşamada şikâyet başvurusunun reddi için dava açıldığından, artık vergi mükellefinin uzlaşma talep etme hakkı bulunmamaktadır.

Hata düzeltme süreci sonunda mükellefin lehine bir düzeltme yapılabileceği gibi mükellefin aleyhine bir düzeltme işlemi de yapılabilir. Mükellef aleyhine

⁷⁵⁵ **Candan**, s. 292; **Karataş Durmuş**, s. 143. Hata ve vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş farklılığının bulunması durumlarında hukuka aykırı bir idarî işlemin bulunduğu; bu durumun ise, uzlaşmayla değil, idare tarafından düzeltilmesi veya mahkemece iptal edilmesi gerektiği, aksinin hukuk devleti ilkesi karşısında düşündürücü olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 324.

yapılmış düzeltme işlemlerinde ilâve verginin düzeltme fişi ve eki ihbarname ile mükellefe tebliği zorunlu olmakta; düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmemektedir⁷⁵⁶. Bu ihbarnameye karşı da 30 gün içerisinde dava açılabilmesi mümkündür. Ek olarak ortaya çıkan vergiye ait tarh yöntemi ikmalen, re'sen veya idarece ise, bu ek vergi uzlaşma başvurusuna da konu edilebilecektir. Mükellefin aleyhine yapılacak düzeltmelerde, uzlaşma yolunun açık olmasının kanunîlik ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu; diğer yandan düzeltme hükümlerinin emredici olması sebebiyle Kanun'un ruhuna aykırı olduğu; çünkü bu durumda önce düzeltmenin yapılacağı, sonra düzeltilen miktar için uzlaşılacağı belirtilmektedir⁷⁵⁷. Ancak bunlar için dava açmak nasıl mümkünse, tarh yöntemi bakımından uzlaşma başvurusuna uygunsa uzlaşmaya başvurulmasında da bir sakınca bulunmamaktadır.

Mükellefin lehine yapılan düzeltmelerde ise, Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi gereği düzeltme fişi tebliğ edilmektedir. Hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı ile geçerliliğini korumaktadır. Bu düzeltme fişine karşı ise, tekrardan uzlaşma yoluna başvurabilmek mümkün değildir.

d. Yargı Kararları ile İdare Arasında Görüş Farklılığı Olması

Yargı kararlarıyla idarenin benzer olaylarda görüş farklılığının bulunması da uzlaşmaya başvurabilme sebepleri arasında sayılmaktadır. Maddede belirtilen yargı kararlarından bölge idare mahkemesinin kesin nitelikte verdiği kararlar, Danıştay dava dairelerinin verdiği kararlar ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca verilen kararlar anlaşılması gerekmektedir⁷⁵⁸. İdare bakımından ise, idarenin görüşünün genel tebliğ, özelge, sirküler veya iç genelgelerinde yer alması gerekmektedir. Mükellefin kendi durumuna benzer bir durumda yargı kararının ve idarenin görüşünün farklı olduğunu ileri sürmesi ve bunun da uzlaşma komisyonunca kabul edilmesi durumunda mükellef uzlaşmaya başvurabilir. Ancak böyle bir durumda

⁷⁵⁶ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 27.10.2017.

⁷⁵⁷ Bkz. **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017; **Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017.

⁷⁵⁸ **Candan**, s. 294. Ayrıca bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 100-101; **Gök**, s. 294.

olması gereken yasama organının düzenleme yaparak farklılığı ortadan kaldırmasıdır. Böyle bir görüş farklılığından dolayı kişileri uzlaşmaya yönlendirmenin yerinde olmadığı belirtilmektedir⁷⁵⁹. Olması gerekenin yasama organının düzenleme yapması olmakla birlikte, bu düzenleme yapılana kadar mevcut uygulamada mükelleflere uzlaşma yolunu kapatmak yerinde olmaz. Ancak vergi idaresinin uzlaşmayı bu nedenlerle sınırlı olmaksızın uyguladığını da göz önünde tutmak gerekmektedir.

III. UZLAŞMANIN UYGULANMASI

A. Genel Açıklama

Uzlaşmanın şartları ortaya konulduktan sonra tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın nasıl uygulandığının açıklanması gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşmaya, ardından da tarhiyat sonrası uzlaşmaya yer verilmektedir.

B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu ek madde 11’de tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin düzenleme yer almakla birlikte, bu uzlaşma türüne ilişkin usûl ve esaslar Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde düzenlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma şartlarına bir önceki başlıkta yer verildiğinden, bu bölümde, Yönetmelik hükümlerinden de yola çıkarak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın nasıl uygulandığı ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu sebeple ilk olarak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşumu, yetkileri ve komisyon kararlarının hukukî niteliği üzerinde durulmaktadır. İkinci olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya nasıl başvurulacağı ve idare tarafından hangi durumlarda mükellefin davet edileceğine yer verilmektedir. Daha sonra uzlaşma görüşmelerinin nasıl yapılacağı ve son olarak da tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçları açıklanmaya çalışılmaktadır.

⁷⁵⁹ Bkz. **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017; **O. Demir**, www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc, erişim tarihi: 08.08.2017.

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

a. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Vergi Usul Kanunu ek madde 11’de uzlaşma görüşmelerinin kimin tarafından yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’ne göre tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Bu komisyona tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaya dayanak teşkil edecek inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanı katılmamaktadır. Komisyonlarda görev alanlar da genel idare içerisinde çalışan memurlar olup, vergi idaresinin adına hareket etmektedirler⁷⁶⁰. Komisyon üyeleri vergi idaresini temsil ederek, onun adına hareket etmekte olup, komisyon üyeleri içerisinde mükellef tarafından bir temsilci bulunmamaktadır. Mükellef ve/ya da temsilcisi komisyonun karşısında yer almaktadır.

Bu başlık altında komisyonların nasıl oluştuğuna, komisyon kararlarının hukukî niteliğine, komisyonların yetkilerine, ne şekilde toplandıklarına ve karar verme usûllerine değinilmektedir.

b. Komisyonların Oluşumu

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşumu, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 5 ile 7’nci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek için mükellef hakkında bir vergi incelemesi bulunması gerekmektedir. Bu durumdan hareketle uzlaşma komisyonlarının oluşumu da vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi ve vergi incelemesini yapmaya yetkili diğer memurlar tarafından inceleme yapılmasına göre farklılık göstermektedir⁷⁶¹. İki

⁷⁶⁰ **Candan**, s. 390; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 705-706; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 733; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 548.

⁷⁶¹ 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur (646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname-RG. 10.07.2011-27990). Bu Kararnamenin 1’inci maddesine göre, “*Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanı ve Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri Başkanı kadrolarında bulunanların görevi bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği*

durumda da uzlaşma komisyonları biri başkan diğer ikisi üye olmak üzere üç kişiden oluşmaktadır (TÖUY. m. 5/1 ve 6/3). Gerekliğinde birden fazla komisyon da bu durumlarda oluşturulabilmektedir (TÖUY. m. 5/3 ve m. 6/4). İncelemeyi yapanların komisyon üyesi olmaları mümkün olmamakla birlikte, sadece açıklama yapmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına katılabilirler (TÖUY. m. 5/6 ve m. 6/5)⁷⁶². Bunun dışında Rapor Değerlendirme Komisyonlarında yer alanların tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında görev alıp almayacaklarına ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Rapor Değerlendirme Komisyonu üyesinin inceleme raporunu mevzuata uygunluk yönünden incelediği; mevzuata aykırı olduğunu düşündüğü raporun değiştirilmesini sağladığı; komisyon çalışması sırasında incelenen mükellefle görüşme yapabildiği dikkate alındığında, inceleme yapan uzlaşma komisyonunda görev alamıyorsa, aynı şekilde Rapor Değerlendirme Komisyonu üyesinin de uzlaşma komisyonuna üye yapılması mümkün olmamalıdır⁷⁶³.

Yönetmeliğin 6'ncı maddesi vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemeleri üzerine uzlaşmaya başvurulması durumunda komisyonların nasıl oluştuğunu düzenlemektedir. Bu maddeye göre, *“Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur”*⁷⁶⁴. *“Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde Uzlaşma Komisyonu, ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç vergi müfettişinden; komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ve ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur”*

tarihte sona erer. Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına halen buldukları kadro dereceleriyle herhangi bir işleme gerek kalmaksızın atanmış sayılır”.

⁷⁶² Herhangi bir sebeple sadece arama sürecine katılan, arama tutanaklarında imzası bulunan ancak vergi incelemesinde görev almayan vergi müfettişinin, uzlaşma komisyonunda bulunmasında bir sakınca olmadığı yönünde bkz. **Erol**, Arama, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 06.09.2017.

⁷⁶³ Aynı yönde bkz. **Şahin**, Üye, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017.

⁷⁶⁴ Maddenin ikinci fıkrasında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın, Grup Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak vergi müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebileceği düzenlenmektedir. Ayrıca gerektiğinde ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere vergi müfettişi talep edebilmektedir (TÖUY. m. 5/7).

(TÖUY. m. 5/4)⁷⁶⁵. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka vergi müfettişi seçilmektedir. Bu durumda Komisyon üyelerinden en kıdemli olan vergi müfettişi, komisyon başkanı olmaktadır (TÖUY. m. 5/5).

İncelemeye yetkili diğer memurlar tarafından yapılan vergi incelemesi üzerine tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru ise, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir⁷⁶⁶. Komisyonun oluşumu Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulduğu yerler ile kurulmayan yerler arasında farklılık göstermektedir. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, komisyon, Vergi Dairesi Başkanı veya onu temsil eden grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşmaktadır (TÖUY. m. 6/1). Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde ise, komisyon; Defterdarın veya onu temsil eden Defterdar yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini yerine getiren müdürden oluşmaktadır (TÖUY. m. 6/2). Aynı hükme göre, *“incelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler”*⁷⁶⁷. *“Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak*

⁷⁶⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde vergi müfettişi tabirinin vergi müfettiş yardımcısını da kapsadığı belirtildiğinden, komisyonlara vergi müfettiş yardımcılarının da katılması mümkündür. Bkz. **Özyer**, s. 1164. 6009 sayılı Kanun'la 2010 yılında Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesinde yapılan değişiklikle vergi inceleme raporları bir komisyona gönderilmekte, o komisyon raporu üzerine inceleme tamamlanmaktadır. Geçici çalışma yerlerinde ise, raporun komisyona gönderilmesi ve sonucunun beklenmesinin süreci uzatacağı ve mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma haklarını kullanmalarını zorlaştıracağı belirtilmektedir. Bkz. **Şahin**, Değişiklik, s. 48. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talebini belirten mükellef, hakkında yazılacak raporların ilgili komisyonlarda nasıl bir değerlendirmeye tabii tutulacağını kestiremediğinden mükelleflerin her halükarda tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu yönünde bkz. **Tunç**, s. 37.

⁷⁶⁶ İnceleme yapmaya yetkili diğer memurlar ise, Yönetmeliğin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, *“vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar, mahallin en büyük mal memurunu (Vergi Dairesi Başkanını, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde Defterdarı), Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ile vergi dairesi müdürlerini”* ifade etmektedir (TÖUY. m. 4/j).

⁷⁶⁷ *“Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonunda görev yaparlar”* (TÖUY. m. 6/6). Önceleri uzlaşma komisyonu görevlendirmelerinde görevlendirilen komisyonların bir yılı aşan bir zaman süresince görev yaptığı, üyeler arasında değişikliklerin Başkanlıkça gerek görülen durumlarda ve zamanlarda ihtiyaca göre yapıldığı; Vergi Denetim Kurulu'nun kurulması ve ilgili yönetmeliklerin yayınlanmasından sonra komisyon görevlendirme usûlünün de değiştiği; Başkanlık, inceleme raporları uzlaşma konusu edildiğinde bu konuyla ilgili uzlaşmayı yapması için bir komisyon görevlendirmesi yaptığı, böylece artık her rapor için yeni bir komisyon görevlendirildiği, raporla ilgili uzlaşma tamamladığında komisyonun görevinin kendiliğinden sona erdiği yönünde bkz. **Şahin**, Üye, www.yaklasim.com, erişim tarihi:07.09.2017.

tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir". "Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaz hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir" (TÖUY. m. 6/7).

Gerekli görülen durumlarda Başkanlık, uzlaşmayı bölgesel düzeyde de yapabilmektedir (TÖUY. m. 7/1). Bu durumda komisyon üyeleri Başkanlıkca veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenmektedir (TÖUY. m. 7/2).

c. Komisyonların Yetkileri

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma konusu vergi ve/ya da cezanın tutarına ilişkin komisyonlara herhangi bir sınır getirilmemiş, vergi ve/ya da cezanın tutarına bakılmaksızın Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları yetkili kılınmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uzlaşma konusu olan vergi ve/ya da cezanın tutarına ilişkin sınırlama tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında bulunmamaktadır. Bu durumda vergi ve/ya cezanın tutarına bağlı olarak başvurulacak komisyon değişmemektedir.

Uzlaşma sırasında vergi ve/ya da ceza üzerinden yapılacak indirim açısından da bir sınırlama getirilmemiştir. Böyle bir sınırlama getirilmesi uzlaşma kurumunun mahiyetine de aykırı olacaktır. Nitekim tarhiyatta bir problem olmadığını düşünen komisyonun bu durumlarda az bir indirim yapması veya hiç indirim yapmaması söz konusu olabileceken, tarhiyatın açık bir biçimde kanuna aykırı olduğu durumlarda vergi ve/ya da ceza tutarını büyük ölçüde indirebileceği gibi bunları sınırlayabilmesi de mümkün olmalıdır⁷⁶⁸.

ç. Komisyon Kararlarının Hukukî Niteliği

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri ve uzlaşma anlaşması sırasında uzlaşma komisyonu vergi idaresinin temsilcisi olarak hareket ettiğinden, görüşmeler sonunda

⁷⁶⁸ **Kitiş**, s. 8. İkmalen tarhiyatın maddî delillere dayandığı için matrah farkı daha kesin ve gerçekçi olması karşısında uzlaşma sırasındaki vergi indiriminde daha katı, re'sen tarhiyat ise, takdir söz konusu olduğu için yanılma payını beraberinde getirdiği, bu sebeple de uzlaşmadaki indirimde daha esnek bir tutum izlenebileceği konusunda bkz. **Kitiş**, s. 8.

alınan karar da vergi idaresi adına komisyon tarafından yapılan irade açıklaması olup, vergi idaresini bağlamaktadır⁷⁶⁹. Bu anlamda komisyon, vergi idaresinin mükellefle uzlaşma konusundaki niyet ve iradesinin temsilcisi konumundadır⁷⁷⁰.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup, uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte, uzlaşılan tutar üzerinden vergi tahakkuk etmektedir. Normalde tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilmemiş olsaydı vergi idaresi tarafından yapılacak tarhiyatın türü re'sen veya ikmalen tarhiyat olacaktı ve mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilecekti. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanağı ise, tahakkuk fişi yerine geçmekte; tarh ve tahakkuk aşamaları iç içe bulunmakta; ancak, tahakkuk fişi sadece mevcut durumu tesbit etmeye yönelik olarak düzenlenmektedir (TÖUY. m. 19). Uzlaşma tutanağının imzalanması mevcut anlaşmazlığı çözüme kavuşturmaya yönelik olmakla birlikte, vergi ve cezanın dayandığı tarhiyat usûlünde herhangi bir değişiklik meydana getirmemektedir⁷⁷¹.

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılması durumunda (TÖUY. m. 12/1 ve m. 16/3), komisyonun uzlaşmanın temin edilemediği yönündeki kararı, komisyonların tek taraflı irade beyanlarını yansıtmaktadır ve başka bir merciin onayını gerektirmediğinden kesindir⁷⁷². Bu anlamda komisyonun bu kararlarının İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre kesin ve yürütülmesi zorunlu (icraî) işlem niteliğinde olduğu belirtilmektedir⁷⁷³. Bu işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olması, dava konusu edilebilirliği anlamına gelmekte olup, temin edilememe hallerinin olmamasına rağmen temin edilememesi yönünde işlem yapılması durumu dava konusu edilebilir. Uzlaşma komisyonunun bu kararına karşı açılacak dava vergi mahkemesinde görülecektir⁷⁷⁴.

⁷⁶⁹ Candan, s. 396; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 77; Karakoç, Genel Vergi, s. 734; Karakoç, Vergi Ceza, s. 222-223; Karakoç, Ders Kitabı, s. 549.

⁷⁷⁰ Candan, s. 396.

⁷⁷¹ Tunç, s. 63.

⁷⁷² Candan, s. 397; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 77; Karakoç, Genel Vergi, s. 734; Karakoç, Vergi Ceza, s. 223; Karakoç, Ders Kitabı, s. 550; Nas, Uzlaşma, s. 169. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda düzenlenen uzlaşma tutanağının, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği olmadığı yönünde ayrıca bkz. Şin, s. 315-316.

⁷⁷³ Candan, s. 397; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 77; Karakoç, Genel Vergi, s. 734-735; Karakoç, Vergi Ceza, s. 223.

⁷⁷⁴ Bkz. Dş. 4. D., 03.03.1983 tarih ve E. 1983/557, K. 1983/820, (İspir/Yağmurlu/Özbalcı, s. 442-444).

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

a. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya hakkında inceleme yapılan mükellef doğrudan başvurabileceği gibi, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemeler için incelemeyi yapan da mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için ya doğrudan mükellefin talebi ya da mükellefin uzlaşmaya davet edilmesinin ardından mükellefin uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir (TÖUY. m. 8 ve 11). Başvuru süreleri bu iki durum için farklı düzenlenmektedir.

Bu başlık altında öncelikle mükellefin, uzlaşmaya vergi inceleme elemanı tarafından davet edilmesi; ikinci olarak da tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ele alınmaktadır. Son olarak ise, mükellefe uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi ve uzlaşma günü belirlenerek davet edilen mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesinin sonuçları üzerinde durulmaktadır.

b. Mükellefin Uzlaşmaya Vergi İnceleme Elemanı Tarafından Davet Edilmesi

Mükellefin bilgisi dışında bir vergi incelemesi yapılması durumunda, mükellefin kendiliğinden tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurması beklenemeyeceğinden, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir (TÖUY. m. 11/1). Bu durumda uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce inceleme raporunun bir örneği de davet yazısına eklenerek tebliğ olunması gerekmektedir (TÖUY. m. 11/2-3)⁷⁷⁵. Bu şekilde

⁷⁷⁵ Tebliğ işlemi, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usûlü uygulanırken; inceleme yapanın bizzat tebliğ yapması da mümkündür (TÖUY. m. 11/4). "...tarhiyat öncesi uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı bir kurum olarak öngörüldüğünden, tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, Vergi Usul Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanılarak yönetmelikle belirlenmiş özel usul ve esasların uygulanması gerekmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 12 nci maddesinde; muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi halinde uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağı kurala bağlanmıştır. Olayda, tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin adres bırakmadan ayrıldığı için yükümlünün iş ve ikametgah adreslerinde tebliğ edilemeyerek geri geldiği, mahalle muhtarı nezdinde yapılan yoklamada da yeni adresin saptanamadığı anlaşıldığından, yönetmelikte öngörülen kural uyarınca uzlaşma temin edilememiş

uzlaşmaya davet edilmesi durumunda, muhatap, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir (TÖUY. m. 9/2).

İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (TÖUY. m. 9/3). Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre, doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler tarh zamanaşımına uğramaktadır. Kanunda takdir komisyonuna başvurulması ve mücbir sebep durumlarında tarh zamanaşımının duracağı belirtilmektedir⁷⁷⁶. Vergi incelemesi yapılması tarh zamanaşımını durdurmayaacağı gibi, inceleme ancak tarh zamanaşımının süresinin sonuna kadar yapılabilmektedir (VUK. m. 138/2). Bu sebeple vergiyi zamanaşımına uğratmamak için zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir süre kalması durumunda uzlaşma talebinde bulunmaya mükellef davet edilmez. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya mükellefin davet edilemeyeceği bu şekilde düzenlense de mükellef inceleme aşamasından haberdar olması durumunda onun uzlaşma talebinde bulunamayacağına ilişkin kısıtlayıcı herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır⁷⁷⁷. Zamanaşımına üç aydan az bir süre kalması durumunda mükellefin bilgisi dâhilindeki vergi incelemeleri için mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme yetkisi bulunmaktadır. Mükellefin tarh zamanaşımına üç aydan kısa bir süre kala uzlaşma talep etmesi durumunda bir yandan zamanaşımına ilişkin düzenlemeyle kamu alacağını güvence altına alma isteği; diğer yandan ise, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme yetkisi karşı karşıya gelmektedir.

sayılarak inceleme raporundaki öneri doğrultusunda tarhiyat yapılmasında hukuka aykırılık yoktur." Dş. VDDGK., 14.04.1995 tarih ve E. 1994/204, K. 1995/126, www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.03.2018.

⁷⁷⁶ Zamanaşımı süresi yaklaşan vergi ve cezalar için takdir komisyonuna sevk zamanaşımını durduracağından bu vergi ve cezalar takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Ancak takdir komisyonuna sevk edilmesi durumunda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuramayacaktır. Bkz. **Gürel**, s. 68.

⁷⁷⁷ Aynı yönde bkz. **Önoğlu**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 03.08.2017; **İleri**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017; **İleri**, Zamanaşımı, s. 172-173; **Nas**, Uzlaşma, s. 171; **Bahar**, s. 164; **Karaca**, Özellik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017; **Karataş Durmuş**, s. 152. Burada amacın süre azlığından dolayı tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerinin yetişmeyeceği sebebiyle bu sınırlamanın getirilmesi olduğu dikkate alındığında aynı şey mükellefin talebi için de söz konusu olduğu; bunun Yönetmelikte gözden kaçan bir durum olduğu ve düzeltilmesi gerektiği yönünde bkz. **Karaca**, Özellik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017.

Zamanaşımının dolmasına kısa bir süre kala vergi incelemesi yapılması mükellefe izafe edilebilecek bir durum değildir. Bu durum karşısında, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bu hükme dayanılarak ve/ya tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının var olduğu dikkate alınarak susulması uzlaşma hakkını sınırlama anlamı taşımaktadır⁷⁷⁸.

c. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Süresi

Uzlaşma için hakkında vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili, yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvuru yapması gerekmektedir (TÖUY. m. 8/1). Bu makamlar dışındaki yerlere geçerli bir başvuru yapılabilmesi mümkün değildir. Yapılan başvurunun talepte bulunma süresi içerisinde yetkili inceleme elemanına, bu incelemeyi yapanın bağlı bulunduğu birime veya ekip başkanlığına ulaşması durumunda başvurunun kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir⁷⁷⁹. Ayrıca uzlaşma talebinin yazılı olması gerektiğinden, sözlü olarak yapılacak uzlaşma talebi geçerli değildir. Ancak, okuryazar olmayan bir mükellefin sözlü talebinin tutanağa geçirilmesi ve tutanağın altına mükellefin parmak basması durumunda da talep geçerli olmaktadır⁷⁸⁰.

Hakkında vergi incelemesi yapılan kişiler, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesine göre, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler. İncelemeyle ilgili son tutanağın düzenlenmesinden hem incelemeyi yapanın hem de mükellefin veya vekilinin inceleme tutanağını imzalaması anlaşılmaktadır. Bu durumda, hazırlanan inceleme tutanağı inceleme elemanınca imzalanırsa da mükellef veya vekili, inceleme tutanağını imzalayana kadar

⁷⁷⁸ Bkz. **İleri**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017; **İleri**, Zamanaşımı, s.173; **Bahar**, s. 164. Danıştay'da bir kararında mükellefe izafe edilmeyen nedenlerle uzlaşmanın gerçekleştirilmemesini yasal bir haktan yoksunluk olarak değerlendirmekte ve hukukî güvenlik ilkesiyle bağdaşır bulmadığı bu durumu, tarhiyatın iptaline gerekçe yapmaktadır. Bkz. Dş. 11.D., 22.09.1998 tarih ve E. 1998/1096, K. 1998/2911, **İleri**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurunun zamanaşımını durduran nedenler arasında yer verilebileceği yönünde bkz. **Yücel**, Değerlendirme, www.vergidunyasi.com.tr, erişim tarihi: 07.08.2017; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 263-264.

⁷⁷⁹ **Kızılot/Kızılot**, s. 243; **Candan**, s. 399-400; **Karataş Durmuş**, s. 150.

⁷⁸⁰ Bkz. **Özyer**, s. 1148 ve 1165-1166.

uzlaşma talebinde bulunabilir⁷⁸¹. Eğer uzlaşma talebi inceleme tutanağında yer alıyorsa, bu da ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir (TÖUY. m. 8/2).

Yönetmeliğın 10'uncu maddesinde, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, incelemeyi yapanın, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile iletişim kurarak uzlaşma gününü belirleyeceği düzenlenmektedir. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının inceleme sürecine katılmalarıyla raporun tamamlanma ve uzlaşma talebinin alınması ve uzlaşma gününün belirlenmesi konularında sürecin değışeceği, Yönetmelik'te bu durumun dikkate alınarak gerekli değışikliklerin yapılması gerektiğı belirtilmektedir⁷⁸². Belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilmekte veya inceleme tutanağına yazılmaktadır (TÖUY. m. 10/2).

ç. Davet Yazısının Mükellefe Tebliğ Edilememesi veya Uzlaşma Komisyonunun Davetine Mükellefin İcabet Etmemesi

Uzlaşma davetine uyulmamasının sonuçları Yönetmeliğın 12'nci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, *“muhabatın bilinen en son adresine uzlaşma davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz”*. Uzlaşmanın temin edilmemiş sayılması için maddede iki durumdan bahsedilmektedir. İlki, davet yazısının muhabatın bilinen son adresine tebliğ edilememesidir. Burada tebliğın, tebligat hükümlerine uygun şekilde yapılması önem taşımaktadır. Tebliğ edilememeden neyin anlaşılacağı aynı maddenin ikinci fıkrasında, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ edilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gönderilmesi olarak belirtilmektedir. Bu anlamda uzlaşma davetinin posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ edileceğı görülmektedir. Doğrudan bu şekilde yapılan tebligatın herhangi bir şerh konulmadan geri gelmesinin tebliğ edilmemiş sayılma için yeterli olmadığı, tebliğ edilememe keyfiyetinin kanunun tebligat esaslarına uygun olarak tesbit edilmesi gerektiğı belirtilmektedir⁷⁸³. Gerçekten de her ne kadar

⁷⁸¹ Bkz. Candan, s. 400.

⁷⁸² Şahin, Üye, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017.

⁷⁸³ Candan, s. 407-408.

Yönetmelikte posta veya memur vasıtasıyla tebliğ edilen evrakın gönderilmesi yeterli sayılsa da, tebligatın usûlüne uygun yapıp yapılmadığına Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümlerine bakarak karar vermek gerekmektedir (VUK. m. 93 vd.).

Yönetmelikte sınırlayıcı olarak posta ve memur yoluyla tebliğden bahsedilip, ilân yoluyla tebliğden bahsedilmemesi karşısında, uzlaşma davetinin ilânen tebliğ edilip edilmeyeceği tartışılabilir. İlânen tebliğ, mükellefin adresinin meçhul olduğu durumlarda, ancak Vergi Usul Kanunu madde 103'deki sebeplerle yapılmaktadır. Uzlaşma davetinde amaç mükellefe hakkında bir vergi incelemesi yapıldığını ve bundan dolayı da uzlaşmaya başvurabileceğini bildirmektir. İlanen tebligat ise, ilgiliye, diğer yollarla tebligat yapılamadığı durumlarda yapılmaktadır. Nitekim bir sürenin başlamasını sağlamak ve zamanaşımı süresinin tebligat yapılamadığı için dolmasını engellemek amacıyla ilanen tebliğ yoluna başvurulmaktadır. Uzlaşmaya davette ise, amaç mükellefe sadece haber vermektir. Uzlaşma, inceleme aşamasının sonuna kadar, ilgilinin incelemeden haberi olduğu anda başvurabileceği bir yoldur. İnceleme tutanağı hem hakkında inceleme yapılan hem de inceleme elemanı tarafından imzalanana kadar uzlaşma talep edilebilmektedir. Eğer o aşamada da hakkında inceleme yapılan ulaşılmadıysa zaten uzlaşma iradesini gösterecek bir ilgili de olmayacaktır. Sonuç olarak uzlaşmaya davet yazısının ilânen tebliğ edilmesinin fiili bir faydası bulunmamaktadır⁷⁸⁴.

Tebliğatin yapılamamış olmasının doğrudan uzlaşmanın temin edilememesi olarak belirtilmesi yerinde değildir. Davet yazısı tebliğ edilemezse de daha sonradan mükellef inceleme elamanına incelemeye ilişkin son tutanak imzalanana kadar uzlaşma iradesini yazılı olarak bildirebilir. Bu sebeple daha sonradan ilgiliye ulaşırsa uzlaşmanın temin edilememiş sayılmaması gerekmektedir. Çünkü, uzlaşma temin edilemediği durumlarda, ilgilinin daha sonradan tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı da ortadan kalkmış olmaktadır. Bu şekilde uzlaşmaya başvuru hakkının elinden alınması yerinde olmayacaktır.

⁷⁸⁴ Uzlaşma davet yazısının ilânen tebliğ olunamayacağı yönünde bkz. **Candan**, s. 408. Uzlaşmaya davet yazısının mükellefin bilinen son adresine tebliğ edilememesi durumunda aynı adrese yeniden tebliğe çıkılmasına, yeni bir adres araştırması yapılmasına veya ilân yoluyla tebliğe gerek kalmaksızın uzlaşma temin edilmemiş sayılacağından tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkmış olduğu yönünde bkz. **Gökkaya**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 06.09.2017. Aynı yönde Dş.3.D., 18.11.1993 tarih ve E. 1992/1722, K. 1993/3316, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 04.06.2018.

Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasını gerektiren ikinci durum ise, belirtilen gün ve saatte uzlaşma görüşmelerine katılmamasıdır. Bu durumda komisyon bir tutanak düzenleyerek ilgiliye bu tutanağı Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre tebliğ etmesi gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesiyle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı ortadan kalkacağından, uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın mutlaka ilgiliye tebliği gerekmektedir. Böylelikle tutanakta yer alan hukukî sonucun ortadan kaldırılmasının gerektiğini düşünen ilgili yargı yoluna başvurabilecektir⁷⁸⁵.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekretarya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirmesi durumunda ise, mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilmektedir (TÖUY. m. 12/3). Bu durumda uzlaşma istememiş gibi işlem yapılacağından, hakkında vergi incelemesi yapılanın tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmesi mümkündür.

Sekretarya hizmetinin kimin tarafından yerine getirildiği ise, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 20'nci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, vergi müfettişlerinin dâhil oldukları Grup Başkanlıklarının bulunduğu yerlerde yaptıkları vergi incelemeleri için oluşturulan komisyonların sekretarya hizmetleri Grup Başkanlıklarınca; geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemeler için oluşturulan komisyonların sekretarya hizmetleri ise, ekip başkanlıklarınca yürütülmektedir. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından yapılan incelemeler için Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde oluşturulacak komisyonların sekretarya hizmetleri ilgili Grup Müdürlüğünce; Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından yapılan incelemeler için oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri ise, Gelir Müdürlüklerince yerine getirilmektedir.

⁷⁸⁵ Bkz. **Candan**, s. 409. Uzlaşmanın temin edilememesini kendisine vergi/ceza ihbarnamesiyle bildirilen ilgilinin, uzlaşmanın temin edilememesi işlemini zımnî olarak tesis edilen idarenin bir idarî işlemi olarak sayıp, yetkili vergi mahkemesinde buna karşı dava açabileceği belirtilmektedir. Uzlaşmanın temin edilememe işleminin hukuka aykırı bulunması durumunda ise, Danıştayın iki seçeneği olduğundan bahsedilmektedir. İlki, tarh ve ceza kesme işlemleriyle birlikte uzlaşmanın temin edilememe işlemini de iptal edebilir. İkincisi ise, bu işlemin hukuka aykırılığında yola çıkarak sadece tarh ve ceza kesme işleminin iptaliyle yetinmesi durumudur. Bkz. **Candan**, s. 410-411.

4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri

a. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce bir ön inceleme aşaması öngörülmemiş olmakla birlikte, uzlaşma talebini alanın uzlaşma isteğinin süresinde uygun şekilde yapılıp yapılmadığını değerlendirmesi gerekmektedir. Süresi içinde usûlüne uygun yapılmayan uzlaşma talebinin hiç yapılmamış sayılması gerekmekte ve inceleme sonucunda tesbit edilen matrah üzerinden vergi tarh edilerek vergi ve cezanın ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir⁷⁸⁶.

Bu başlık altında uzlaşma görüşmelerinin ne şekilde ilerleyeceğine yer verilmektedir. Sırasıyla, tarh edilecek verginin uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilmesi; komisyonun toplanması ve uzlaşma talebinin incelenmesi; uzlaşma görüşmelerinin sonlanması ve uzlaşma toplantısının yapılamaması durumu açıklanmaktadır.

b. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi gereken ceza miktarı, yapılan vergi incelemeleri sonucunda, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilmesi gerekmektedir (TÖUY. m. 13/1). Görüldüğü üzere hem ilgilinin hem de uzlaşma komisyonunun inceleme sonucu tarh edilecek vergiyi ve kesilecek cezayı uzlaşma görüşmelerine gelmeden önce bilmesi amaçlanmaktadır. Bu anlamda hem ilgiliye hem de uzlaşma komisyonuna incelemenin gerçeğe ve hukuka uygunluğunun incelenmesi için yeterli bir zaman bırakılmaktadır⁷⁸⁷.

Mükellefin istemesi durumunda 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın uzlaşma gününün belirlenmesinin mümkün olduğu belirtilmekteyken bu hüküm iptal

⁷⁸⁶ Candan, s. 403; Karataş Durmuş, s. 164.

⁷⁸⁷ Candan, s. 406; Karataş Durmuş, s. 151.

edilmiştir⁷⁸⁸. Artık mükellefin talebiyle 15 günün erkene çekilmesi ihtimali bulunmamaktadır. İnceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilmelidir (TÖUY. m. 13/1). İnceleme raporu, mükellefe ve komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamayacağından, uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, incelemeyi yapanın, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır (TÖUY. m. 13/2 ve 3).

Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilmektedir. Vergi inceleme raporunun yazılması yerine daha basit bir ön rapor üzerinden uzlaşmaya varılması bir yandan daha hızlı ve pratik bir çözüm sağlamaktadır. Diğer yandan konuya ilişkin gerekçe, tesbit ve detayların açık bir şekilde ortaya konulamaması uzlaşma görüşmelerinin daha kapalı ve belirsiz bir zeminde

⁷⁸⁸ Bu düzenlemenin yürürlüğünün durdurulması ve iptali istemiyle dava açılmış, Danıştay'ın 4'üncü Dairesi ise, "Yönetmelikte, mükellefleri uzlaşmaya ya da uzlaşmamaya zorlayacak herhangi bir hüküm bulunmadığı; uzlaşma görüşmelerinin 15 günden daha önceki bir tarihte yapılmasının çeşitli sebeplerle kendisinin menfaatine olduğunu düşünen mükellefler için süre sınırlamasının Kanun'da öngörülmediği şekilde hak kısıtlayıcı bir duruma gelmesinin önüne geçtiği, davacının 15 günlük sürenin kısıtlanması hususunda iradelerinin ve taleplerinin bulunmadığı, idarece uzlaşma görüşmelerine zorlandıkları iddialarının ise mümkün olmadığı, uzlaşma talebinin resmi yazıyla yapılmış olması karşısında bu iddialara itibar edilemeyeceği, Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrası gereğince incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığının sorulmayacağı ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmeyeceği belirtilmiş olmasına karşın davacının lehine hareketle uzlaşma hakkı tanındığı, bu durumda, mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarihin uzlaşma tarihi olarak belirlenmesine ilişkin dava konusu düzenlemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen yetki sınırları içerisinde yapıldığı ve söz konusu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek, yürütmenin durdurulmasına ilişkin isteğin reddine" karar vermiştir (Dş. 4. D., 09.07.2013 tarih ve E. 2013/1375). Bu karara yapılan itiraz reddedilmiş, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise, yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir (Dş.VDDK., 25.09.2013 tarih ve Yürütmeyi Durdurmaya itiraz no: 2013/7). Kararlar için bkz. **Uçkun/Ayyıldız**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017). Sonuç olarak Danıştay iptal kararı vermiş (Dş. 4. D., 09.07.2013 tarih ve E. 2013/1375, K. 2015/822), Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından ise, karar bozulmuştur (Dş. VDDK., 21.10.2015 tarih ve E. 2015/715, K. 2015/637). Karar düzeltme aşamasında ise, Danıştay 4'üncü Daire'nin kararını aynı hukukî nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuştur (Dş. VDDK., 25.05.2016 tarih ve E. 2016/382, K. 2016/605). Kararlar için bkz. **Karataş Durmuş**, s. 157-158. Bu yürütmeyi durdurma kararı, özellikle, tarh zamanaşımı süresinin dolmasına 15 günden az süre kalan durumlarda, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmek istemesini ya da daha önce uzlaşma talep ettiği bir incelemeye ait raporun geç işleme konulması ve uzlaşma davetiyesine inceleme raporunun eklenmesi zorunluluğu nedeniyle uzlaşma gününden en az 15 gün öncesinde mükellefe uzlaşma gününün bildirilmesini fiilen imkânsız hale getirmesi sebebiyle eleştirilmektedir (**Uçkun/Ayyıldız**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017). Yönetmeliğin bu hükmünün iptal edilmesiyle mükellef 15 günden az bir süre talep etse bile uzlaşma görüşmeleri yapılamayacaktır. Tarafların razı olması durumunda 15 günden az bir süre belirlenmesinin engellenmemesi gerektiği yönünde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 159.

yapılmasına neden olabilmektedir⁷⁸⁹. Vergi inceleme raporunda yapılan tesbitler, dayanan gerekçeler hukukî dayanaklarıyla ortaya konulduğundan, bu durum, idarenin iç denetimine ve mükellefin idarî işlemleri hukukî dayanaklarıyla görüp anlamasına yardımcı olacağı düşünülmektedir⁷⁹⁰. Özellikle, daha önceden üzerinde durulduğu üzere, uzlaşma görüşmelerinde işin esasına girilmesi yapılacak tarhiyatın ve ceza kesme işleminin altında yatacak nedenin de dikkate alınması gerekliliği karşısında basit bir ön raporla görüşmelerin yapılması uygun değildir. Nitekim Rapor Değerlendirme Komisyonlarının inceleme sürecine katılmasıyla raporun mükellefe ve uzlaşma komisyonuna ön rapor şeklinde verilmesi imkânının da ortadan kalktığı da haklı olarak belirtilmektedir⁷⁹¹.

c. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, Yönetmeliğin 14'üncü maddesine göre, *“davet yazısında belirtilen gün ve saatte, üyelerinin tamamının katılması ile toplanmakta ve çoğunlukla karar verir”*. *“Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmaması durumunda katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir”* (TÖUY. m. 14/2).

“Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na⁷⁹² göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurulabilir”. Görüşmelere avukatların katılabilmesinin de maddede düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir⁷⁹³. *“Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilecek olup, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar”* (TÖUY. m. 15). Ancak bu durum üzerinde ayrıca durulacağı üzere eleştirilmektedir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesine göre, belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu

⁷⁸⁹ Erdem, Çözüm, s. 401.

⁷⁹⁰ Erdem, Çözüm, s. 401.

⁷⁹¹ Şahin, Üye, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017.

⁷⁹² RG. 13.06.1989-20194.

⁷⁹³ Karataş Durmuş, s. 165.

konuyu tartışmaktadır. Genellikle görüşmeler komisyonun teklifinin değerlendirilmesi veya bu teklif üzerinde pazarlık yapılması şeklinde geçmektedir. Uzlaşma toplantısında mükellefin ekonomik durumu; vergi borcunun olup olmadığı; sahte belge düzenleme ya da kullanma fiillerinden herhangi birisinden hakkında mahkûmiyet bulunup bulunmadığı; tarhiyata konu matrah farkının yoruma dayalı olup olmadığı; incelemeye yardımcı olup olmadığı; vergi ziyanına sebebiyet verilmesi hususunda kasıtlı olup olmadığı gibi sübjektif sebepler dikkate alınabileceği gibi bunların hiçbiri de dikkate alınmayabilir⁷⁹⁴. Daha öncede açıklandığı üzere, mükellefe özgü durumların uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınması ve yapılan değerlendirme sonucuna uygun bir teklifin yapılmasının uzlaşmanın yapısına daha uygun düşeceği düşünülmektedir. Nitekim uzlaşma görüşmesinin amacının sorunlu konuların üzerinde konuşulması tartışılması olduğu belirtilmektedir⁷⁹⁵. Bu çerçevede komisyonların her bir mükellefin kendine özgü durumu karşısında objektif davranması ve bu şekilde görünmesi de uzlaşmanın sağlıklı sürdürülebilmesi için önem taşımaktadır.

Uzlaşma görüşmelerinde yapılacak işlemleri, hakkında inceleme yapılan mükellefin resmî vekili de yapabilmektedir (TÖUY. m. 16/5).

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmî uzlaşma talebinde de bulunulabilir⁷⁹⁶. Bu durumda, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilmektedir (TÖUY. m. 16/6). Kısmî uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli

⁷⁹⁴ **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017; **Öztürk/Yücel**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 06.09.2017. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinde, tarhiyatın dayanağının, en üst düzeyde bürokratlardan oluşan Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda tartışıldığı yönünde bkz. **Özyer**, s. 1153.

⁷⁹⁵ **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 326.

⁷⁹⁶ 2011 yılında Gelir idaresi Başkanlığı'nca hazırlanan Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları Rehberi'nde tarhiyat öncesindeki kısmî uzlaşmaya ilişkin şu örneğe yer verilmiştir: Mükellef (A)'nın 2009 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma talepli raporda 100.000 TL kurumlar vergisi matrah farkı tespit edilmiş ve buna isabet eden 20.000 TL vergi tarh edilmesi ve 20.000 TL ceza kesilmesi istenilmiştir. Raporda, matrah farkının 70.000 TL tutarındaki kısmının mükerrer amortisman gideri hesaplanmasından, 30.000 TL tutarındaki kısmının ise örtülü kazanç dağıtımında bulunulmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu durumda mükellef uzlaşma görüşmesi sırasında dilerse sadece mükerrer amortisman gideri hesaplanmasından kaynaklanan 70.000 TL tutarındaki matrah farkına isabet eden 14.000 TL (70.000 x %20) tutarındaki vergi ve 14.000 TL tutarındaki ceza için kısmi uzlaşma talep edip diğer kısım (6.000 TL vergi ve 6.000 TL ceza) için ise dava açma veya ceza indirim haklarından birisini kullanabilecektir. Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, erişim tarihi:08.08.2017.

tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilmektedir (TÖUY. m. 16/7). Kısmî uzlaşmada, uzlaşılamayan kısım için uzlaşmaya varılmamış sayılacağından tarhiyat sonrası uzlaşma istenemez; ama uzlaşılamayan kısım için yapılan tarhiyata karşı dava açılabilir⁷⁹⁷.

ç. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonlanması

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç sonuçla karşılaşılabilir. İlki bu görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanarak buna ilişkin tutanağın düzenlenmesidir. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanarak, bir nüshası ilgiliye derhal verilmektedir (TÖUY. m. 16/1)⁷⁹⁸. Bu tutanağın bir nüshası imzalandıktan hemen sonra ilgiliye verilmesi tebliğ hükmündedir. Bir nüshası da tutanağın imzalanmasından sonra üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilmektedir (TÖUY. m. 16/1)⁷⁹⁹.

İkincisi, uzlaşmaya gelen ilgilinin uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazî kayıtla imzalamak istemesi durumudur. Bu durumda Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır.

⁷⁹⁷ Bkz. **Özyer**, s. 1169-1170; **Bahar**, www.vergidunyasi.com., erişim tarihi:22.08.2017. Kısmî uzlaşmanın yaygınlaştırılması gerektiği yönünde bkz. **Karakoç**, Sistem, s. 1200. Mükelleflerin kısmi uzlaşma hakkını kullanmadıkları; çünkü mahkemelerin genel eğiliminin davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda tüm tarhiyatların terkinde karar vermesi ve bu durumda mükellefin uzlaşma sonucu ödediği vergi ve/ya da cezanın boşa olduğunu düşündükleri; bu sebeple de mükelleflerin kısmi uzlaşma yerine kendi konumlarına göre ya dava açmaya ya da tüm tarhiyatlar için uzlaşmaya başvurmaya karar verdikleri belirtilmektedir. Bkz. **Elele**, www.yaklasim.com, erişim tarihi:08.08.2017. Aynı yönde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 153.

⁷⁹⁸ *"Davacı, her iki gözünün de %100 görme özüllü olması nedeniyle uzlaşma tutanaklarının içeriğini bilmeden imzaladığını, bu nedenle uzlaşmanın hukuka uygun olmadığını ileri sürmekte ise de; dosyada bulunan uzlaşma tutanaklarında, "okundu ve doğruluğu anlaşıldıktan sonra müştereken imzalandı" şeklinde açıklamaya yer verildiği görüldüğünden davacının bu iddiasında hukuka uyarlık bulunma..."* dığı yönünde bkz. Dş. 4. D., 04.06.2009 tarih ve E. 2007/5632, K. 2009/3225, www.kazanci.com, erişim tarihi: 14.03.2018.

⁷⁹⁹ *"Uzlaşma tutanağında; a) Mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası, b) İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları, c) Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı, ç) Uzlaşılan ceza miktarı, d) İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı, gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar"* yer almaktadır (TÖUY. m. 16/2). Uzlaşma tutanağında dava açma süresinin yer almasının Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesine aykırılık teşkil ettiği sebebiyle eleştirilmiştir. Bkz. **Çomaklı**, Eksiklik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017. Ancak uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte mükelleflerin dava açamayacakları düzenlemesi karşısında böyle bir bilginin uzlaşma tutanağında yer almasının bir gereği bulunmamaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise, uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin tutanak taraflara verilmekle birlikte, vergi dairesi mükellefe vergi incelemesine dayalı olarak hazırlanan vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ etmekte, bu ihbarnamede de dava açılmasına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Aynı yönde bkz. **Karaca**, Tarhiyat Öncesi, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 04.08.2017.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyon bu konuyu belirtmek üzere bir tutanak düzenler ve tutanağın bir nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline, diğer nüshası da vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunmaktadır. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması durumunda ise, bu tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana verilir⁸⁰⁰.

Üçüncüsü ise, uzlaşma görüşmelerinde tarafların bir anlaşmaya varamamaları durumudur. Uzlaşmaya varılamaması durumunda uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda belirtilmektedir (TÖUY. m. 16/8). *“Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir”* (TÖUY. m. 16/9).

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmaya varılamayan tutarın, vergi tarh edilerek ceza kesildikten sonra yani tarhiyat sonrasında dava açma süresi içerisinde kabul edilebilecek olması eleştiriye konu olmuştur⁸⁰¹. Nitekim Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasındaki tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefler ve/ya da ceza muhataplarının verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyecekleri yönündeki düzenleme karşısında, Yönetmeliğin bu hükmünün mükelleflere uzlaşma imkânı verdiği ve Yönetmelikle yapılan bu düzenlemenin üst norm olan kanuna aykırı olduğu ve hükmün uygulanma imkânı bulunmadığını belirtmektedir⁸⁰². Ancak burada kanunda yer alan “uzlaşma talep edemeyecekler”i yönündeki ibarenin yeniden uzlaşma görüşmeleri talep edememeleri olarak yorumlanması gerektiği ve bunun daha önceki uzlaşma görüşmelerindeki talep edilen miktarı kabul etmeyi engellemeyeceği düşünülmektedir.

⁸⁰⁰ *“Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması durumunda, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raparla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir”* (TÖUY. m. 16/4).

⁸⁰¹ Bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 403.

⁸⁰² DŞ. 4.D., 11.06.2008 tarih ve E. 2008/975, K. 2008/2250, **Erdem**, Çözüm, s. 403.

Yönetmeliğin 17'nci maddesine göre, uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmelidir. Tutanaklar, hukukî sonuç doğurabilmek için ilgili vergi dairesinin veya başka bir makamın onayına ihtiyaç duymazlar⁸⁰³. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında da tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı belirtilmektedir. Yönetmeliğin 17'nci maddesinde de benzer bir düzenleme yer almakla birlikte, “üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar”dan bahsedilmektedir. Yönetmelik hükmünden üzerinde uzlaşılmayan ama tutanakla tesbit edilen hususlar hakkında da dava açılmayacağı gibi bir anlam çıkmakla birlikte, kanunda sınırlama sadece uzlaşmaya varılması durumunun tutanakla tesbit edilmesi haline ilişkindir. Bu sebeple, Yönetmelik hükmü kanunla idareye verilen yetkinin sınırlarını aşan bir düzenleme şeklindedir⁸⁰⁴. Yönetmelikteki düzenlemede “veya” bağlacı yerine “ve” bağlacı kullanılarak bu aykırılık giderilebilir durumdadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda ilgili artık dava açamayacak veya şikâyette bulunamayacaktır. Burada şikâyetten kasıt, herhangi bir idarî mercie uzlaşılan tutarla veya uzlaşma süreciyle ilgili bir itirazda bulunmamayı kapsamaktadır. Ceza kovuşturmasına sebep olacak herhangi bir durumun varlığı halinde Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine göre Cumhuriyet Başsavcılığı'na bunun bildirilmesi gerekmektedir. Burada yapılan bildirim dava açılması veya şikâyette bulunulması gibi bir bildirim olmayıp, kanunen olan bir zorunluluğu yerine getirmektir⁸⁰⁵. Ancak zaten vergi kaçakçılığına sebep olacak bir fiil bulunuyorsa o durumda tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek mümkün değildir. Vergi idaresi tarafından vergi incelemesi aşamasında bir fiil tek kat vergi ziyai cezasının kesilmesinin gerektiği düşünülerek uzlaşma konusu yapılmış ve tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olabilir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçları açıklanırken üzerinde durulacağı üzere, uzlaşma tutanakları kesin olduğundan uzlaşma konusuyla ilgili vergi idaresi tarafından yeniden vergi incelemesi

⁸⁰³ Candan, s. 416.

⁸⁰⁴ Candan, s. 415-416.

⁸⁰⁵ Candan, s. 418; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 82; Karakoç, Genel Vergi, s. 739; Karakoç, Vergi Ceza, s. 228; Karakoç, Ders Kitabı, s. 554.

başlatılamayacaktır. Ancak idarî cezalar hakkında uzlaşmayı geçersiz saymamakla birlikte, vergi idaresinin vergi kaçakçılığı suçunun mevcut olup olmadığına yönelik bir inceleme yapabilmesi mümkün olmalıdır.

d. Uzlaşma Toplantısının Yapılamaması

“Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir” (TÖUY. m. 14/3). Mücbir sebeple sürenin ertelenmesine ilişkin 1986/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi⁸⁰⁶, ne dayanılarak verilen Özelgelerde de tekrar uzlaşma gününün tayin edileceği belirtilmektedir⁸⁰⁷. Bu İç Genelgede ağır hastalık halinin mücbir sebep halleri arasında olduğu; buna ilişkin raporun ise, Genelgede belirtilen kuruluşlardan alınması gerektiği; özel doktorlardan alınan raporların dikkate alınmayacağı belirtilmektedir. Bu sebeple belirtilen gün ve saatte uzlaşmaya katılmayan mükellefe süresi içinde başvurması halinde, İç Genelgede belirtildiği şekilde bir raporun olması şartıyla, yeni bir uzlaşma günü verilebilecektir⁸⁰⁸.

5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

a. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçlarına ilişkin Yönetmeliğin diğer hükümler bölümündeki 17’nci ve 18’inci maddelerinde düzenlemeler yer almaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci tutanağın düzenlenmesiyle sona ermektedir. Bu tutanak uzlaşmanın sağlandığı yönünde olabileceği gibi uzlaşmanın sağlanmaması yönünde de olabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçlarına ilişkin bir değerlendirme yapılırken vergi mükellefi, vergi idaresi ve üçüncü kişiler açısından ayrı ayrı

⁸⁰⁶ İç Genelge için bkz. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, erişim tarihi: 24.08.2017.

⁸⁰⁷ Bkz. 28.06.2004 tarihli B.07.0.GEL.0.28/2810-13-949/30311 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/101149>, erişim tarihi: 24.08.2017.

⁸⁰⁸ Ayrıca bkz. **Seviğ**, Mücbir Sebep, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017; **Karaca**, Mücbir Sebep, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 06.09.2017; **Urak**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 18.09.2017.

değerlendirmenin yerinde olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple uzlaşmaya ilişkin bu taraflar açısından uzlaşmanın sağlanıp sağlanamaması durumunun sonuçları ayrı ayrı değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde uzlaşmaya varılamaması ve uzlaşmanın temin edilememesi gibi iki durumdan bahsedilmektedir. Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması (TÖUY. m. 12), uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazî kayıtla imzalamak istemesi (TÖUY. m. 16) halleri uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağı haller olarak belirtilmektedir. Uzlaşma görüşmelerine katılmakla birlikte, uzlaşılacak tutar üzerinden mükellefle vergi idaresinin anlaşamamış olması ise, uzlaşmaya varılamamasıdır. Bu iki durumun farklı sonuçları olması durumunda farklılıklara değinilecek olmakla birlikte, her iki durum da uzlaşma sürecinin olumsuz sonuçlanmasını ifade etmekte olup, genel sonuçları aynıdır⁸⁰⁹. Bu sebeple uzlaşmanın olumlu sonuçlanması yani uzlaşmanın sağlanması karşısında uzlaşmanın olumsuz sonuçlanması (her iki sonuç için de) uzlaşmanın sağlanamaması kavramı tercih edilmiştir.

b. Vergi Mükellefi Açısından

aa. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellef

⁸⁰⁹ “Anılan Yönetmelik hükümlerin değerlendirilmesinden, uzlaşma görüşmesi sonunda, anlaşmaya varılamayan hallerde, uzlaşmanın vaki olmaması ve temin edilememesi olarak bir ayrıma gidildiği görülmekte ise de, 213 sayılı Kanunda uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerine ilişkin bir ayrıma gidilmemiştir. 213 sayılı Kanunun ek 7. maddesinde geçen "uzlaşmanın vaki olmaması" deyiminin, yükümlünün veya adına ceza kesilenin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyon geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halleri içereceği kabul edilmelidir. Bir başka anlatımla uzlaşma görüşmesinin yapılması fakat ödenmesi gereken vergi ve ceza tutanağında anlaşılabilmesi ile ilgilinin tutanağı imza etmemesi ihtirazi kayıtla imza etmek istemesi veya uzlaşma toplantısına katılmaması arasında sonuç itibarıyla bir fark bulunmamaktadır” Dış. 9. D., 17.06.2009 tarih ve E. 2008/1569, K. 2009/2698, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 25.11.2017.

verginin tarhi ve ceza kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvuramayacaktır (VUK. ek m. 11/3, TÖUY. m. 18).

Uzlaşmaya varamayan ya da yaptığı uzlaşma talebi üzerine uzlaşma temin edilemeyen vergi mükellefinin tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı dava açabilmesi mümkündür. Bu durumda mükellef vergi/ceza ihbarnamesinin kendine tebliğinden itibaren normal dava açma süresi olan 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Aynı şekilde bu durumda mükellef cezalarda indirim kurumundan da yararlanarak Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi gereğince otomatik bir indirim sağlayabilir. Cezalarda indirimde de dava açma süresi içerisinde başvurulabilecek olup, bu süre içerisinde ya mükellef dava açabilir ya da cezalarda indirim hakkından faydalanabilir. Bu noktada vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmiş olması şartı arandığından, mükelleflerin hukukunu etkilemeyen, onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratmayan tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinden hareketle uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine açılan davada kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin bulunmadığı, bu sebeple açılmışsa davanın reddedileceği belirtilmektedir⁸¹⁰. Danıştay ise, uzlaşmanın temin edilemediğine veya uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanağın tebliğiyle veya tebellüğ edilmesiyle vergi/ceza ihbarnamesinin ilgiliye tebliğini beklemeden açılan davanın reddedilemeyeceğini kabul etmektedir⁸¹¹. Uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliği ile vergi

⁸¹⁰ Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 254; **Tekin**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 06.09.2017; **Nas**, Tarhiyat Öncesi, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017. Aynı yönde, Dş. 9. D., 10.10.1985 tarih ve E. 1994/6066, K. 1995/2451, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr.>, erişim tarihi: 25.11.2017. Uzlaşmanın sağlanamamasına ilişkin tutanağın idarî işlem niteliğini haiz olmasa da Vergi Usul Kanunu'nda ifade edilen "vergi ihbarı ile ilgili vesika" özelliği taşıdığı yönünde bkz. **Çomaklı**, Eksiklik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 07.09.2017.

⁸¹¹ Dş.VDDK., 15.05.1999 tarih ve E. 1998/298, K. 1999/282, **Candan**, s. 423. Dş.VDDK., 06.12.1996 tarih ve E. 1995/173, K. 1996/406, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, erişim tarihi: 25.11.2017. "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378. maddesinde ise vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda inceleme elemanı tarafından, tarhi gereken verginin matrahi ve miktarıyla kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği durumlarda vergi idarelerinin, bu vergi ve cezaların yükümlülere duyurulmasını sağlayan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmaları gerektiğinde kuşku bulunmadığından, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle de yukarıda değinilen kurallarda yasanın aradığı vergi ve cezanın belirliliği amacı gerçekleşmiş olmaktadır. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanakta gösterilen özel usulsüzlük cezasının, vergi inceleme raporunda kesilmesi öngörülen özel usulsüzlük cezasıyla aynı olması karşısında davacının, hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının

ve/ya da cezanın bilinirliği sağlanmış, bunun üzerine de mükellef dava açma iradesini ortaya koymuştur. Tutanak ve ihbarnamenin aynı yönde olacağı göz önünde bulundurularak davanın süre yönünden reddedilmemesi usûl ekonomisi ilkesine de uygundur.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde uzlaşılan vergi miktarı üzerinden bu Kanununun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmektedir⁸¹². Uzlaşılmayan vergiler bakımından ise, zaten normal süreç işletilerek vergi tarh edilip vergi/ceza ihbarnamesi vergi ödevlisine gönderileceği için bu süreç içerisinde gecikme faizi hesaplanacaktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda gecikme faizinin hesaplanması uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava konusu da yapılmayan bir vergi için kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergiler için ise, yargı organı kararının vergi dairesine tebliğ tarihine kadar yapılır (VUK. m. 112). Mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda gecikme faizinin, mükellefin vergi dairesine dilekçeyle başvurduğu tarihe kadar hesaplanacağı da belirtilmektedir⁸¹³.

durumunda bir değişiklik yaratmayacağı açıktır. Bu nedenlerle, ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılamadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın esasın incelenmesi gerekirken incelenmeksizin reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır.” (Dş. 9. D., 16.02.2012 tarih ve E. 2009/4846, K. 2012/788, http://emsal.danistay.uyap.gov.tr., erişim tarihi: 25.11.2017).

⁸¹² Danıştay'ın 1989 yılında verdiği bir kararda tarhiyat öncesi uzlaşma için gecikme faizi işletilip işletilemeyeceği konusu tartışılmış, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde tarh edilen vergilerden bahsedildiği, tarhiyat öncesi uzlaşmada bir tarh işleminin söz konusu olmaması sebebiyle gecikme faizi uygulanamayacağına karar verilmiştir. Söz konusu Kanunun Ek 11'inci maddesine yapılan eklemeye gecikme faiziyle ilgili bir düzenleme yer alsa da karara esas olayda bu düzenleme yapılmadan önceki bir dönem incelenmiştir (Dş. 4. D., 27.10.1989 tarih ve E. 1989/291, K. 1989/3726, **Mehmet Gültekin**, s. 5 vd.). Bu karar üzerine yapılan incelemede Kanunun Ek 11'inci maddesine yapılan eklemeye uygulanmak istenen gecikme faizi düzenlemesi, Kanunun 112'nci maddesinde tarh edilen vergilerden bahsedilmesi sebebiyle bu madde ile çelişmektedir. Kanun maddelerinin lafzının çelişkili hale geldiği bu durumda, kanunun 112'nci maddesinin kanunî süresi içerisinde tarh ettirilmeyen vergiler için uygulanacağının açıkça belirtilmesi gerektiği savunulmaktadır. Bkz. **Mehmet Gültekin**, s. 10-11. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde gecikme faizinin tarhiyat öncesi uzlaşmada da hesaplanacağına ilişkin düzenlemenin yapılmasıyla, bu düzenleme tarihinden sonra tarhiyat öncesi uzlaşma durumunda da gecikme faizi uygulamasıyla ilgili uygulamada bir problem kalmamıştır. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanacağına ilişkin uygulamanın 10.12.1988'den sonraki dönemler için geçerli olduğu hakkında bkz. Dş. VDDGK., 11.02.1994 tarih ve E. 1992/16, K. 1994/110, www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.03.2018.

⁸¹³ **Meriç/Deligöz**, s. 175.

bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Vergi idaresiyle tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna giden mükellef anlaşmazlığını bu yolla kesin olarak sona erdirdiğinden başka herhangi bir yargı yoluna veya idarî yola başvurması mümkün değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurmayan mükellefin normalde, hakkında inceleme yapılması ve bunun sonucuna göre tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma, cezalarda indirim başvurma, dava açma veya doğrudan ödeme gibi seçenekleri bulunmaktaydı. Ancak artık tarhiyat öncesinde daha inceleme aşamasında sonradan ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklar uzlaşma ile kesin olarak sona erdirildiğinden mükellefin artık bu yollara başvurma imkânı bulunmamaktadır. Bu durumda cezalarda indirim başvurmaya ilişkin hüküm kanunda değil, yönetmelikte düzenlenmiştir (TÖUY. m. 17/3). Olması gereken bu sınırlamanın kanunla getirilmesidir.

Uzlaşmanın kesinliğinden söz edebilmek için Vergi Usul Kanunu ek 11'inci maddeye ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne uygun bir uzlaşmanın olması gerekmektedir. Aksi takdirde uzlaşma geçersiz olacaktır⁸¹⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması ancak vergi veya cezadan sadece birinde uzlaşılması durumunda ikisine karşı da dava açılmayacağına ilişkin bir düzenleme Vergi Usul Kanunu'da yer almamaktadır. Bu sebeple vergi veya cezanın birinde uzlaşılması durumunda uzlaşılacak vergi veya ceza için uzlaşma kesinlik ifade edip, vergi idaresince yapılacak idarî işlemin tebliğiyle uzlaşılmayan vergi veya ceza dava konusu edilebilecektir⁸¹⁵. Diğer yandan ise, vergi aslı ve cezasında uzlaşma talep edilip, cezada uzlaşma sağlanması durumunda verginin aslı için dava veya idarî yollara başvurunun mümkün olmadığı; ancak, vergi aslı veya cezasının birinde uzlaşma talebinde bulunulmuş diğerinde uzlaşma talebinde bulunulmamışsa, uzlaşma talep edilmeyen vergi aslı veya cezası için dava açabilmenin ve idarî yollara başvurabilmenin mümkün olduğu ortaya konulmaktadır⁸¹⁶. Bu noktada uzlaşma talep edilip edilmeme esas alınmıştır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma için böyle bir

⁸¹⁴ Bkz. Özyer, s. 1171.

⁸¹⁵ Bkz. Candan, s. 420; Nas, Sonuç, s. 247.

⁸¹⁶ Karataş Durmuş, s. 177-178. Dş. 3. D., 24.02.2000 tarih ve E. 1999/2191, K. 2000/736, Karataş Durmuş, s. 178.

sınırlama düzenlemede bulunmadığından, uzlaşılmayan vergi ve/ya da ceza için dava açabilmek mümkündür.

Kesinlik ve hakkında dava açamama veya herhangi bir yere şikâyetle bulunamama durumu üzerinde uzlaşılan tutarla sınırlıdır. Bu sınırlamanın sadece şikâyet başvurusunu kapsamasından yola çıkarak üzerinde uzlaşılan vergi ve/ya da ceza için hata düzeltme yoluna başvurabilmesinin mümkün olup olmadığı tartışılabilir. Düzenlemede şikâyet başvurusunda bulunulamayacağı belirtilmesinin uzlaşılan vergi/cezaya ilişkin bir hata mevcutsa hata düzeltme yoluna başvurulabileceği; ancak idareden gelen cevap üzerine şikâyet ve dava yoluna başvurulamayacağı belirtilmektedir⁸¹⁷. Gelir idaresi ise, bir vergilendirme hatası söz konusu olduğunda uzlaşmanın kesinliğinin korunmaması gerektiği yönünde görüş bildirmektedir. Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir Özelgede, *“vergi sisteminde "hata üzerinden vergi alınmaması" esası açık bir şekilde benimsenmiş olduğu; Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkân tanındığı; bu nedenle de;*

-Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,

-Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,

- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların

*uzlaşmaya mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulun...”*duğu belirtilmektedir⁸¹⁸. Özelgede bu uygulamanın kısmî vergi hatası tarhiyatlarının

⁸¹⁷ Candan, s. 420 ve 346; Karataş Durmuş, s. 228.

⁸¹⁸ 20.04.2005 tarih ve 17574 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/96565>, erişim tarihi: 21.02.2017. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 09.12.2001 tarihli ve 66094 sayılı Özelgesi. Aynı yönde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 02.12.1998 tarihli ve 5314 sayılı Özelgesi. *“Tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılarak üzerinde uzlaşmanın sağlandığı tarhiyatta. Vergi Usul Kanununun 117 inci maddesinin birinci bendinde tanımlanmış, olan matrah hatası yapıldığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile söz konusu tarhiyat, yapısında kısmi vergi hatası taşımaktadır. Bu nedenle, bu vergilendirme işlemi tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapıldığı belirtilen hata, yukarıda 119 bent halinde tanımlanmış olan hata türlerinden herhangi birinin kapsamında değerlendirilemeyeceğinden dolayı bu tarhiyatın Vergi Usul Kanun/düzeltilme hükümlerine göre düzeltilmesi imkanı bulunmamaktadır.”* (Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 09.11.2004 tarih ve 52886 sayılı özelgesi) Bkz. www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 01.08.2017.

düzeltilmesine imkân tanımadığı; ancak, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsadığı ve belirtilen hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tesbit edilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesinin mümkün bulunduğu eklenmektedir. Bu yönde yargı kararları da bulunmaktadır⁸¹⁹. Sayılanlar dışındaki hatalar matrah hataları, vergi miktarında hatalar (VUK. m. 117) ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatalardır (VUK. m. 118). Görüldüğü üzere ortada uzlaşmış bir vergi ve/ya da ceza olduğu göz önüne alınarak, matrah hataları ve vergi miktarındaki hatalar artık değerlendirilmemektedir. Bu durumun sadece sayılanlarla sınırlı olmaması; tüm vergi hatalarının düzeltmeye konu olabilmesi gerektiği belirtilmektedir⁸²⁰. Belirtilen bu hatalar için Özelgede hata düzeltme yolunun işletileceği kabul edildiğinden, kanımızca hata düzeltme yolu içinde düzenlenen şikâyet yoluna başvurulması konusunda bir kısıtlama bulunmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşmanın sağlandığı vergi cezalarının tekerrüre esas alınıp alınmayacağına da tartışılması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu kesinleşen bir vergi ziyayı cezasının olması ve tekerürün şartlarının oluşması durumunda kesilen ikinci vergi ziyayı cezası için bu cezaya tekerrür hükümleri uygulanıp uygulanmayacağı ortaya konulmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde "...kesilen ve cezası kesinleşen..."

⁸¹⁹ Dş. 4. D., 17.04.2012 tarih ve E. 2009/8579, K. 2012/1452, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr.>, erişim tarihi: 25.11.2017 .

⁸²⁰ Bkz. **Oktar**, Değerlendirme, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.09.2017; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 215; **Nas**, Sonuç, s. 247; **Şahin**, Hata, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 22.02.2017; **Kaynak**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 22.08.2017. Şahin, bu durumun vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırılık teşkil etmesi noktasında eleştirmektedir. Bu hata hallerinin, uzlaşma tutanağında bunlarla ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiş olması kaydıyla düzeltilebileceği yönünde bkz. **Oktar**, Değerlendirme, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.09.2017. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1'de hata bulunması hallerinde uzlaşmaya başvurulabileceğinin düzenlenmesini, bu sebeple özelgelerin geniş yorumlanarak hata hallerinin birbirinden ayrılması gerektiğini belirtmektedir. Bkz. **Kaynak**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 22.08.2017. Uzlaşma tutanaklarında raporda tarh edilmesi öngörülen miktarın tutanağa yanlış geçirilmesi ve tutar üzerinden uzlaşma görüşmelerinin yapılması şeklinde ortaya çıkan hesap hatalarının uzlaşmanın tekrarlanması suretiyle düzeltilmesi gerektiği yönünde bkz. **Önoğlu**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 03.08.2017. Buna karşılık sadece maddi hatalarla sınırlı olarak hata düzeltme sürecinin işletilmesinin uygun olduğu yönünde bkz. **Kütükçü**, www.lebbyalkin.com, erişim tarihi: 11.09.2017. Mükellefte hata varsa, uzlaşma tutanağının imzalanması onu mükellef haline getirmeyeceğinden, bu durumda hata düzeltme sürecinin işletilebileceği yönünde bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 147.

cezalardan bahsedilmektedir⁸²¹. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda ceza için kesinleşme sağlanmaktadır. Taraflar bu ceza için artık dava açamaz ve şikâyetle bulunamaz. Uzlaşılan rakamların kesinliği dikkate alındığında tekerrürün uygulanmasının neredeyse mümkün olmadığı belirtilmektedir⁸²². Ayrıca burada kesilen bir cezadan bahsedilemeyeceği; uzlaşma tutanağının vergi dairesine gitmesi durumunda bunun tahakkuk fişi yerine geçeceği (TÖUY. m. 19); ancak tahakkuk fişinin beyana dayanan vergiler için düzenlenen bir durum olduğu; tutanağın imzalanması durumunda ceza kesinleşmiş sayılacaksa, bunun cezanın kesinleşmesinde olduğu gibi ayrıca düzenlenmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Henüz kesilmemiş bir cezanın tutanakla nasıl kesilmiş sayılacağına anlamadığı; tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandığında tekerrür hükmü uygulanırsa, bu durumda vergi idaresi kanunî idare ilkesine aykırı hareket etmiş sayılacağı vurgulanmaktadır⁸²³. Danıştay ise, tekerrür hükümleri için tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmasıyla kesinleşen cezaları tekerrüre esas almıştır⁸²⁴. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması ile kesinleşen vergi aslı ve cezası söz konusu olacağından, bu cezanın teknik olarak kesilmemesinden bahsedilemez. Burada kesinleşme kesilmeyi de içinde barındırmaktadır. Ancak cezaların tamamen silinmesi konusunda uzlaşmaya varılmışsa, bu noktada kesilip kesinleşen bir cezadan söz edilemeyeceği için bu ceza esas alınarak tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün olmadığı belirtilmektedir⁸²⁵. Diğer yandan ise, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sonrasında uzlaşma kapsamında yer alan her ceza türü için uzlaşılan bir miktar belirlemek zorunda olduğu, ceza sıfırlansa bile “0” miktar olarak görüldüğü, o cezayı işlediğine ilişkin bilginin mükellefin dosyasına işlendiği, bu sebeple önerilen cezanın hiçbir zaman uzlaşma ile tamamen kaldırılamadığı sadece miktarı “0” olarak belirlendiği savunulmaktadır⁸²⁶. Uzlaşma sonucu cezanın sıfırlanması durumunda kesinleşmiş bir cezanın varlığında söz edilemez. Tekerrür hükümlerini uygulamak için cezanın

⁸²¹ “Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.” (VUK. m. 339).

⁸²² Şenyüz, s. 244.

⁸²³ Öncü, s. 270 vd.

⁸²⁴ Dş. 4. D., 16.05.2016 tarih ve E. 2014/4451, K. 2016/2209, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 01.06.2018.

⁸²⁵ Karakoç, Ceza, s. 113; Işık, s. 28. Tekerrür hükümlerinin parasal vergi cezaları bakımından caydırıcı olma niteliğinin tartışmaya açık olduğu yönünde bkz. Taylar, Ölçülülük, s. 215.

⁸²⁶ Organ/Çevikcan, s. 60. Aynı yönde bkz. Pala, s. 136; İnaltonç, s. 12.

kesinleşmesi aranmaktadır. Kesinleşen bir cezanın olmaması durumunda tekerrür hükümlerini uygulamak mümkün değildir. Bu sebeple uzlaşma sonucu cezanın sıfırlanması durumunda bu ceza tekerrüre esas olmaz.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda gecikme faizi vergilerde uzlaşılan vergi miktarına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır (VUK. m. 112 ve Ek m. 11). Tutanağın imzalandığı güne kadar hesaplanmasının nedeni, kanun koyucu tarafından tutanağın imzalandığı tarihin tahakkuk tarihi olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır⁸²⁷.

c. Vergi İdaresi Açısından

aa. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamaması durumlarında inceleme raporu düzenlenerek vergi dairesine bildirilmektedir (TÖUY. m. 16/4). Uzlaşmanın sağlanamaması durumu, hazırlanan inceleme tutanağının üzerinde veya inceleme raporuna ek bir tutanakla belirtilebilir. Bu durumda söz konusu tutanak da inceleme raporuyla birlikte vergi dairesine gönderilmektedir. Bunun üzerine vergi dairesi inceleme tutanağında önerilen matrah ve/ya matrah farkı üzerinden tarh işlemini yaparak ilgili mükellefe tebliğ etmektedir.

bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın uzlaşma görüşmesi sonucunda sağlanmasıyla birlikte uzlaşma komisyonu tarafından bir uzlaşma tutanağı düzenlenmektedir. Bunun bir nüshası hakkında inceleme yapılana; diğer nüshası ise, vergi dairesine gönderilir. Bu uzlaşma tutanağı daha önce de belirtildiği üzere kesindir ve gereği

⁸²⁷ Bkz. **Meriç/Deliğöz**, s. 175. Uzlaşılan vergiler, uzlaşma tutanağının düzenlenmesinden önce ödenirse, normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar olan süre için gecikme faizi hesaplanacağı, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanması söz konusu olmayacağı belirtilmektedir (**Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017). Ancak bu durumun tarhiyat öncesi uzlaşma için gerçekleşmesi mümkün değildir.

vergi idaresince derhal yerine getirilir. Yönetmeliğin 19'uncu maddesindeki sürelerle uyarak uzlaşılan tutar üzerinden vergi idaresine ödeme yapılır.

Uzlaşmanın sağlanması üzerine artık vergi idaresi vergi inceleme raporuna dayalı olarak matrah veya matrah farkı üzerinden herhangi bir tarh işlemi yapamaz. Böylelikle vergi idaresi ile mükellef arasındaki anlaşmazlık kesin olarak sona ermiştir. Uzlaşmanın kesinliğinden kasıt, uzlaşılan konuların mükellef ve vergi idaresi tarafından dava konusu yapılamamasıdır. Bu sebeple, kural olarak, vergi idaresi, uzlaşılan konular üzerinde matrah arttırması yoluna gidememekte; tekrar inceleme yapamamaktadır⁸²⁸. Vergi idaresinin son bulan bu anlaşmazlığa ilişkin başka bir tasarruf yapabilmesi; örneğin, ihbar veya şikâyet nedeniyle tekrar vergi incelemesi yapması ya da takdir komisyonunca matrah takdir edilmesi sonucu, matrahın artırılmasını gerektiren yeni sebeplerin tespit edilmesi halinde tarh edilen ve uzlaşılan vergilerin ait olduğu hesap dönemi için tekrar ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılması mümkün değildir⁸²⁹. Bu sebeple uzlaşma sağlanan konuda

⁸²⁸ Bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 96-97; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 752-753; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 242; **Erol**, Kesinlik, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017; **İneli**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017; **Mustafa Gültekin**, s. 593. “...üzerinde uzlaşma vaki olan vergi miktarı vergi dairesi içinde kesin olacağından uzlaşma vaki olduktan sonra vergi dairesinin uzlaşma tutanağındaki vergi miktarını arttırıcı yoldaki başvurusunda yasaya uyarlık görülmemiştir” (Dş. 4. D., 09.02.1984 tarih ve E. 1983/165, K. 1984/460, **İspir/Yağmurlu/Özbalcı**, s. 433-434). Aynı yönde bkz. Dş. 4. D., 07.12.1983 tarih ve E. 1982/3190, K. 1983/464, **İspir/Yağmurlu/Özbalcı**, s. 440-441). “Uzlaşma ile yükümlünün salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyumsuzluk yaratmayacağı kabul edildiğine ve bu konuda açık kanun hükmü nedeniyle herhangi bir tereddüt bulunmadığına göre, uzlaşmada taraf olan idarenin de dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında inceleme yaparak matrah belirlenmesinin uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşeceği, bu durumda, uzlaşma ile mükellef veya adına ceza kesilen için yasada öngörülen kesinlik şartı aynı zamanda işlemi tesis eden idare içinde geçerli olduğundan üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza ödendikten sonra cezanın kaçakçılığa dönüştürülmesine ilişkin işlemde mevzuata uyarlık görülmemiştir. Uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında tekrar inceleme yapılarak matrah belirlenmesi uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşmektedir.” (Dş. 9. D., 09.10.2003 tarih ve E. 2000/4207, K. 2003/4771, www.kazanci.com, erişim tarihi: 25.11.2017). Bu yönde bkz. Dş. 4. D., 13.03.2003 tarih ve E.2002/3936, K.2003/611, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr.>, erişim tarihi: 25.11.2017;.

⁸²⁹ Bkz. **Şengöz**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.09.2017. Vergilendirme döneminde hatayı belirleyen (dönemsellik hatası olarak da adlandırılan) vergi inceleme raporuna dayalı olarak uzlaşma yapılmasının da bazı sorunlara yol açabileceği belirtilmektedir. Şöyle ki, 2010 yılında beyan edilmesi gereken bir gelir, 2011 yılında beyan edilse ve vergisi ödense, ancak yapılan incelemede 2010 yılı incelenirse ve 2011 yılında beyan edilip, ödendiğine dikkat edilmeden vergi incelemesinde ek tarhiyat yapılsa ve buna ilişkin vergide uzlaşma yoluna gidilse, bu durumda mükellef aynı gelirden dolayı aynı vergiyi iki kere ödeme durumunda kalacaktır. 2011 yılında ödediği vergiyi düzeltme yoluyla geri alsada bu durumda uzlaşmada indirilen tutar kadar az vergi tarh edilmiş olacaktır. Bu uygulamanın açıkça kanuna aykırı bir yönü olmasa da vergi kanunlarının ruhuna aykırı olduğu, matrah unsurlarıyla ilgili işlemlerin gerçekleştiği tüm dönemlerin dikkate

ikinci bir vergi incelemesi yapılması ve inceleme neticesinde uzlaşma kapsamında olmayan bir vergi cezasının varlığının uzlaşma konusu yapıldığının anlaşılması durumunda bu belirlemenin uzlaşmanın geçerliliğine bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak diğer yandan bu durumda uzlaşmanın sağlanmasıyla imzalanan belgenin hukukî niteliğinin sözleşme olmasından dolayı idarenin tek taraflı olarak uzlaşma tutanağını iptal edemeyeceği⁸³⁰ ve uzlaşmanın mutlak butlanla batıl olduğu sözleşmenin baştan itibaren geçersiz olduğu belirtilmektedir⁸³¹. Danıştay ise, uzlaşma sözleşmesinin batıl olduğunu kabul etmeyerek, sözleşmenin iptaline karar vermemiştir⁸³².

Uzlaşmanın kesinliğinden, uzlaşılan dönemler için farklı maddî ve hukukî olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapmak suretiyle vergilendirme yapılamayacağını değil, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için mükelleflerin dava

alınması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, incelenen dönem için tarh edilmesi gereken vergi tutarının, uygulanacak vergi ziyai cezasının, izleyen dönemlerde mükellef tarafından beyan edilen tutarlar nedeniyle tarh edilen verginin terkin edilmesinin raporda belirtilmesi gerektiği savunulmaktadır. Bkz. **Şahin**, Dönemsellik, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 12.09.2017.

⁸³⁰ Ayrıca bkz. **Şin**, s. 316-317.

⁸³¹ **Özyer**, s. 1157-1158.

⁸³² “*İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 28.9.1998 günlü ve E:1998/216, K:1998/818 sayılı kararıyla: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 inci maddesinde 4008 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucu ikmalen, re'sen veya İdarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların tahakkuk edecek miktarları mevzuunda uzlaşmaya gidilebileceği, ancak kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezaların uzlaşma mevzuu yapılamayacağını öngörüldüğü, davalı idarece bu nedenle uzlaşma tutanağının iptal edildiğinin belirtildiği, uzlaşmaya ilişkin maddelerin topluca incelenmesinden komisyonda düzenlenen ve uzlaşmaya varılan hususları belirleyen tutanakların kesin olduğu uzlaşma ile belirlenen hususlarda dava açılmayacağını uzlaşma isteminde bulunan taraf açısından açıkça düzenlenmesine karşın davalı idare hakkında bu açıklıkta bir hükmün bulunmadığı, uzlaşma tutanaklarının iki tarafın özgür iradesiyle gerçekleştirilen bir sözleşme niteliği taşıdığı, bu hususun Danıştay Dördüncü Dairesinin 89/1386 sayılı kararında da hüküm altına alındığı uzlaşma tutanağına bağlanan hususların sadece mükellef veya ceza muhatabını bağladığı, idareyi bağlamadığı gibi bir sonucun çıkarılmasının kanun koyucunun amacını ifade etmeyeceği, uzlaşma komisyonunda tutanağına bağlanan ve uzlaşılan tutarların hangi saik altında olursa olsun imzalandıktan sonra bu tutanakların haklı sebebin varlığı halinde ancak yargı merciilerince inceleme konusu yapılabileceği, idarenin tutanakta imzası bulunan karşı tarafı çağırılmadan tek taraflı olarak komisyonda karar alıp, uzlaşmaya bağlanan ve bu hususu tevsik eden tutanakları iptal etme hakkının bulunmaması gerektiği, aksi halde uzlaşma tutanaklarının kesinliği ilkesinin hükümsüz kılınacağı. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun K:88/4 sayılı kararının bu olaya emsal olarak uygulanabileceği, uzlaşma komisyonunun düzenlediği tutanağın idari bir işlem olmadığı, yargı kararı ile belirlendiği üzere sözleşme niteliğinde bir belge olduğu, komisyonun daha önce uzlaşmaya varılmayı tevsik eden tutanağı iptal etme yolundaki kararı mahkemelerinin 1998/817 sayılı kararıyla kaldırıldığından tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, kaçakçılık cezalı tarhiyatın uzlaşma konusu yapılamayacağını böyle bir konuda uzlaşmaya varılmasının hukuken batıl olduğunu ve bu işlemin iptali gerektiğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.... Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir” (Dş. 4. D., 20.12.1999 tarih ve E. 1999/653, K. 1999/4781, www.kazanci.com, erişim tarihi: 25.11.2017). Aynı yönde bkz. Dş. 11. D., 20.04.2000 tarih ve E. 1999/758, K. 2000/1665, **Özyer**, s. 1157.*

açamayacaklarının, aynı zamanda üzerinde uzlaşma sağlanan aynı maddî ve hukukî olay nedeni ile de idarenin mükerrer vergilendirme yoluna gidemeyeceğinin anlaşılması gerektiği belirtilmektedir. Aynı dönem için olsa dahi, verginin maddî ve hukukî dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisi mevcut olduğu; idarenin, her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma imkânına sahip olmasının anlaşılması gerektiği vurgulanmaktadır⁸³³. Danıştay da farklı maddî ve hukukî nedenlere dayanılması durumunda inceleme yapılabileceğini kabul etmektedir⁸³⁴. Bu durumda uzlaşılan

⁸³³ Bkz. **İnelli**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017; **Bayar**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 24.08.2017; **Batun**, Uzlaşma II, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017; **Gümüş**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 12.09.2017; **Tunç**, s. 55. Takdir Komisyonu'nca takdir edilen matrah üzerine ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yapıldıktan ve tarh edilen vergi ve cezada uzlaşıldıktan sonra, vergi matrahının artırılmasını gerektiren bir sebebin tesbiti üzerine takdir komisyonunca yeniden matrah takdiri yapılırsa, bu yeni takdirin sebebi, unsurları ayırtılamadığı sürece mükerrer vergileme riski olacağından ek tarhiyat yapılamayacağı belirtilmektedir. Ancak uzlaşma sonrası takdir edilen yeni matrahın konusu farklı ise, mükerrer vergileme söz konusu olmayacağından ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılabileceği yönünde bkz. **Y. Pehlivan**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 31.07.2017.

⁸³⁴ "Olayda, un imalatı ile uğraşan davacı kurumun 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda bir kısım satışlar için belge düzenlenememek suretiyle hasılatın gizlenerek katma değer vergisi matrahının azaltılması, ayrıca, amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin katma değer vergisi ile, şirket ortaklarının ikametgahlarında kullanılmak üzere alınan kömüre ait katma değer vergisinin haksız indirimine konu edilmesi nedeniyle yapılan tarhiyat hakkında uzlaşılmasından sonra, davacı kurumun, aynı yılın Eylül döneminde içeriği itibarıyla yanılıcı nitelikte fatura kullanmak suretiyle haksız yere katma değer vergisi indiriminden yararlandığı yolundaki tespitlere dayalı olarak, faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimi kabul edilmeyerek adına cezalı katma değer vergisi salınması üzerine bu davanın açıldığı anlaşılmıştır. Aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyata konu olan bu davada, işin esasının incelenmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme işlemi yapılamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir" (Dş. VDDK'nın, 13.06.2003 tarih ve E. 2002/592, K. 2003/333). "Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşma, uzlaşmaya konu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle ortadan kaldıracığı için yukarıda açıklanan maddede de öngörüldüğü üzere uzlaşmada taraf olan idare, söz konusu matrahın miktarı konusunda uyuşmazlık yaratamayacaktır. Ancak bu hususun, aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde, uzlaşmanın idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez. İdare, her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır. Davacı şirket; 10.6.1999 gün ve 1117/51-5 sayılı inceleme raporuyla, 1997 takvim yılı için adına kaydı envanterden bulunan fark üzerinden önerilen tarhiyat için uzlaşma istemiş ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmıştır. Davacı şirket adına, 18.10.2002 tarihinde düzenlenen bir başka vergi inceleme raporuyla, aynı vergilendirme döneminde, ... Turizm Demir Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ne belgesiz demir satması nedeniyle matrah farkı tespit edilmiştir. Vergi mahkemesince, 1997 vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporuyla önerilen tarhiyatta tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığından bu kez yine aynı dönem için re'sen tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle, bulunan fark matrahtan çıkarılmıştır. Aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan fark üzerinden yapılan tarhiyatı konu

döneme ilişkin farklı maddî ve hukukî sebepler ortaya çıkması durumunda vergi incelemesi yapılabilir, o durumlar için vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenebilir.

Mükellefin ödeme zamanı geçmesine rağmen uzlaşılan tutarı vergi dairesine yatırmaması durumunda uzlaşma varlığını sürdürmekle birlikte bu kişiye karşı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil dairesi tarafından cebren tahsil süreci işletilir. Uzlaşma sonucu ödenecek meblağın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan hükümlerce tecil edilip edilemeyeceği tartışılabilir. Uzlaşmanın amaçlarından birinin de hızlı bir şekilde verginin hazineye intikali olması karşısında, hazine ve mükellefin ortak menfaati üzerine yapılan uzlaşma sonucunda, artık tecil yapılarak uzlaşma sonucu ödenmesi gereken meblağın ertelenmesinin uzlaşmanın amacıyla örtüşmediği belirtilmektedir⁸³⁵. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre uzlaşılan meblağ üzerinden tecil uygulamasını yapılmasını engelleyen bir sınırlama bulunmamaktadır. Tecil uygulaması için mükellefin amme borcunu ödemekte çok zor duruma düşecek olması, teminat göstermesi ve yazı ile tecil talebinde bulunması; bu talebin de idarece kabul edilmesi gerekmektedir. Uzlaşmanın sağlanmasıyla mükellef artık uzlaşma sonucu ulaşılan meblağı ödemeyi kabul etmektedir. Uzlaşma sonucu ödenmesi gereken meblağın ödeme planının nasıl olacağı uzlaşma görüşmelerinde karar verilebilir olmalıdır. Ancak artık ödenmesi kabul edilmiş bir meblağ üzerinden mükellefin bu meblağ için tecil uygulanmasını talep etmesi uzlaşmanın sağlanmasının amaçlarıyla örtüşmemektedir. Bu sebeple kanımızca tecil talebinde bulunacak mükellef bunu uzlaşma görüşmelerinde tartışmalı, ödemenin

edinen bu davanın esasını incelenerek karar verilmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme yapılamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın bu kısmının kaldırılmasında yasaya uygunluk görülmemiştir." (Dş. 3. D., 20.10.2005 tarih ve E. 2004/852, K. 2005/2230). "Vergi Usul Kanununun ek 11 inci maddesinin ikinci fıkrası ile, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiç bir mercie şikayette bulunulamayacağı hükme bağlanmış olmakla birlikte, bu hüküm ile kastedilen amaç, uzlaşılan dönemler için farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapmak suretiyle vergilendirme yapılamayacağı hususu olmayıp, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için mükelleflerin dava açamayacakları, aynı zamanda üzerinde uzlaşma sağlanan aynı maddi hukuki olay nedeni ile idarenin mükerrer vergilendirme yoluna gidemeyeceği hususudur. Dava konusu olayda ise böyle bir durum mevcut olmayıp, farklı maddi hukuki olaylardan dolayı farklı tarihlerde yapılan vergi incelemeleri sonucu önerilen cezalı vergiler söz konusudur. Bu nedenle, yükümlünün önceki tarihli vergi inceleme raporu ile önerilen cezalı vergilerde uzlaşmış olması, aynı dönemler için farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapılamayacağı anlamına gelmeyecektir." (Dş. VDDK, 28.09.2007 tarih ve E. 2007/57, K. 2007/275). Kararlar için bkz <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, erişim tarihi; 25.11.2017.

⁸³⁵ Akköy, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 13.09.2017.

nasıl yapılacağına uzlaşma görüşmelerinde karar verilmelidir. Bu görüşmeler sırasında, mükellef, ödemeyi tek seferde yapmasının kendisini çok zor duruma düşürecek olmasını ileri sürerek, tecil faizi orandında bir tasitlendirme yaparak borcu nasıl ödeneceği konusunda vergi idaresiyle anlaşabilmelidir.

ç. Üçüncü Kişiler Açısından

Vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sadece tarafları bağlamakta olup, üçüncü kişiler üzerinde herhangi bir sonuç doğurmamaktadır. Üçüncü kişilerin uzlaşmaya başvurmaları durumunda diğer uzlaşma tutanaklarından faydalanmaları da mümkün değildir. Yapılan uzlaşma tutanakları sadece taraflar açısından hüküm ve sonuç doğurduğundan sonraki yapılan uzlaşma görüşmelerinde önceden yapılan uzlaşmaların bir etkisi bulunmamaktadır.

d. Ödeme Zamanı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesinde uzlaşmanın sağlanması durumunda ödemenin ne zaman yapılacağı düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde tahakkuk fişi yerine geçen uzlaşma tutanağı düzenlenerek derhal ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanunî ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (TÖUY. m. 19).

C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

1. Genel Açıklama

Vergi idaresi ile mükellef arasında vergi ve/ya da ceza tarh edildikten sonra ortaya çıkacak anlaşmazlık çözüm yollarından olan tarhiyat sonrası uzlaşmanın

uygulanma sürecinde Vergi Usul Kanunu'nun ek 1 ilâ 9'uncu maddeler arasındaki düzenlemelerle birlikte Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde *“sürekli, geçici ve merkezî uzlaşma komisyonlarının teşkili; uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi; uzlaşmanın şekli; uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi; uzlaşma komisyonlarının yetkileri; uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usûl ve esasların Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak bir yönetmelikle”* düzenleneceği; *“il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmeliğin İçişleri Bakanlığı'nun görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca”* hazırlanacağı belirtilmektedir. Bu düzenleme esas alınarak da Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği hazırlanmıştır. Uzlaşma komisyonlarının yapısına, uzlaşma talep ve sonuçlanma sürecine ilişkin açıklamalarda bulunulurken bu iki Yönetmelik göz önüne alınacaktır. Bu çerçevede, tarhiyat sonrası uzlaşma aşamasındaki uzlaşma komisyonlarına ilişkin bilgilere, uzlaşma talebi ve incelenmesine ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın sonuçlarına yer verilmektedir.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

a. Genel Olarak

Bu başlık altında ilk olarak komisyonların nasıl oluştuğu; ikinci olarak, komisyonların yetkileri; son olarak ise, komisyon kararlarının hukukî niteliği üzerinde durulmaktadır.

b. Komisyonların Oluşumu

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için farklılık göstermektedir. Genel bütçeye girenler için uzlaşma komisyonlarının oluşumuna ilişkin düzenlemeler Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde yer almaktayken; il özel idareleri ve belediyelerce tahsil ettirilen vergi, resim ve harçlara ilişkin

düzenleme Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde yer almaktadır. Her iki Yönetmelik uyarınca da Komisyonlar, üçer kişiden oluşmakta, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedirler⁸³⁶. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde ise, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapmaktadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesine göre, “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu*” kurulacağı belirtilmektedir.

- “*Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcısı ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise, malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürliklerinde ise şef bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur*”.

- “*Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya belirlenen defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur*”.

- “*Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı veya belirlenen grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur. Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon, vergi dairesi başkanı veya belirleyeceği grup müdürü, vergi dairesi müdürü ya da müdürün başkanlığında, vergi dairesi*

⁸³⁶ “Uzlaşma taleplerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 3. maddesi gereğince usulüne uygun olarak teşekkül edecek uzlaşma komisyonları tarafından incelenip karara bağlanması gerekirken, dava konusu işlemin komisyonca yapılan incelemeye ve verilen bir karara dayanmadan komisyon başkanınca Kanuna aykırı olarak tesis edildiği görüldüğünden, temyize konu kararın bu gerekçesinde herhangi bir isabetsizlik görülmemiştir.” Dş. 3. D., 08.11.1990 tarih ve E. 1988/2613, K. 1990/3090, www.kazanci.com, erişim tarihi: 20.03.2018.

başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcısı, müdür yardımcısı ve/veya şeflerden oluşturulur”.

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

- *“Merkezî Uzlaşma Komisyonu: Mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur”.*

Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesi gereğince ise, uzlaşma komisyonları *“il özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için il özel idarelerinde valinin görevlendireceği genel sekreter veya genel sekreter yardımcısının başkanlığında, vali tarafından mali hizmetler biriminden seçilecek iki memur üyeden”* oluşmaktadır. Yine aynı madde uyarınca, *“belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için; büyükşehir belediyesinde başkanın görevlendireceği genel sekreter, genel sekreter yardımcısı veya daire başkanının başkanlığında, belediye gelir şube müdüründen oluşmaktadır. Diğer belediyelerde ise, başkanın veya görevlendireceği başkan yardımcısının başkanlığında malî hizmetler müdürü, mali hizmetler müdürü olmayan yerlerde muhasebeci ile belediye encümenince mali hizmetler biriminden seçilecek bir memur üyeden müteşekkil üçer üyeden”* oluşur.

Vergi incelemesi vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcısı, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir (VUK m. 135). Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'la birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, merkez ve

taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir⁸³⁷. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kabul edilmeden önce merkez teşkilâtı içinde yer alan Denetim ve Uyum Yönetim Başkanlığı'nın görevleri arasında inceleme ve denetimleri gerçekleştirmek yer almaktadır. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin kabulüyle, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurularak, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemelerini yapma görevi bu kurula verilmiştir. Bu inceleme görevini yaparken Gelir İdaresi Başkanlığı ile işbirliği içinde gerçekleştirilmesi gerektiği; Denetim ve Uyum Yönetim Başkanlığı'nın da vergi inceleme ve denetimlerle ilgili görüş ve önerilerde bulunacağına yer verilmektedir (5345 sayılı kanun m. 13). Ayrıca Gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri kadroları iptal edilerek, hesap uzmanları kadroları vergi müfettişi kadrolarına dönüştürülmüştür. Böylelikle tek çatı altında toplanma sağlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilâtı olarak ise, Vergi Dairesi Başkanlıkları örgütlenmiştir⁸³⁸. Kanun'un 24'üncü maddesine göre, vergi dairesi başkanlığı, *“yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak...vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.”*. Bu çerçevede vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmekte (VUK. m. 135); aynı şekilde vergi dairesi başkanlığı veya vergi dairesi müdürlükleri tarafından yürütülen vergi incelemeleri kendi içerisinde ilgili birime gönderilmekte ve bunun üzerine vergi dairesi başkanlıkları veya vergi dairesi müdürlükleri de tarh yetkisini kullanarak mükellefe vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ etmektedir.

Tebliğ alınan vergi/ceza ihbarnamesine karşı uzlaşma yoluna başvuran mükellef ise, hangi uzlaşma komisyonun yetki alanı içerisine giriyorsa, o uzlaşma komisyonuyla uzlaşma görüşmelerinde bulunmaktadır. Kanunda bu değişiklikler yapılmadan önce doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı bir maliye müfettişi

⁸³⁷ Vergi idaresinin teşkilât yapısına ilişkin olarak ayrıca bkz. **Tekin/Çetinkaya**, s. 228 vd.; **Önen**, s. 93 vd.

⁸³⁸ Kanun'un 23'üncü maddesine göre, *“Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenir.”*

veya hesap uzmanı tarafından yazılan vergi inceleme raporunun hiyerarşide kendisinin amiri olmayan kişilerden oluşan uzlaşma komisyonu tarafından değerlendirilmesi ve üzerinde uzlaşma görüşmesi yapılması eleştirilmekte; diğer inceleme elemanları açısından da aynı sakıncanın olduğu belirtilmekteydi. Aynı şekilde inceleme elemanının hiçbir itiraz hakkı olmadan inceleme raporundaki tutarının komisyon tarafından indirilmesinin de yerinde olmadığı üzerinde durulmaktaydı⁸³⁹.

Yapılan değişiklik sonrası da bu eleştiri varlığını devam ettirmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda görev yapan vergi müfettişlerinin tesbit ettikleri tutar üzerinden hazırladıkları vergi inceleme raporları Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarına gelmekte; tutar üzerinde mükellefle bu komisyonlar anlaşmaya çalışmaktadırlar. Kanımızca burada sorun hiyerarşik üst olmayan bir komisyonun vergi inceleme raporu üzerinden değerlendirme yapması değil, farklı tutarlara ve yaşanan şehre göre farklı idarî uzlaşma komisyonlarının görevlendirilmesidir. Bunun yerine, Bakanlığa bağlı olarak çalışacak ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında örgütlenecek bir yapının kurulması düşünülebilir. Kurulan bu yapının kendi personelinin bulunması ve bunların sadece uzlaşma komisyonlarında görev alması düşünülebilir. Bu kişilerin belli meslekî tecrübelerine sahip olması gerekmektedir. Ayrıca bu kişiler oluşturulacak komisyonda idarenin hiyerarşisi içerisinde yer almakla birlikte, komisyon, Gelir İdaresinden ayrı örgütlendiğinden, onlardan bağımsız olmalı ve komisyonda görev alanlar objektif olarak görevlerini yerine getirmelidirler. Vergi incelemesini yapanın mutlaka komisyonda idarenin temsilcisi olarak bulunması ve dinlenilmesi gerektiği, vergi mükellefinin temsilcisinin de aynı şekilde uzlaşma görüşmelerinde yer alabileceği ve dinlenilebileceği düzenlenmelidir.

⁸³⁹ Bkz. **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017.

c. Komisyonların Yetkileri

aa. Genel olarak

Uzlaşma komisyonlarının mükelleflerle uzlaşabilme yetkisi Vergi Usul Kanunu ek 1'inci, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci ve Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesine göre sınırlandırılmıştır. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin bu maddesine göre, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenmektedir (TSUY. m. 5/2). Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nde ise, mahalli idarî vergiler için Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine İç İşleri Bakanlığı'nın görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin konu, yer ve miktar itibarıyla sınırlandırıldığı söylenebilir. Düzenlemeden de görüldüğü üzere uzlaşma komisyonlarının yetkileri uzlaşma konusu edilebilecek bakanlıklarca belirlenecek vergiler bakımından sınırlıdır. Bu kapsamda her uzlaşma komisyonu, uzlaşma konusu edilebilecek her türlü vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma yapabilmektedir⁸⁴⁰. Uzlaşma komisyonları kurulu buldukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırları içerisinde olan ve bu kapsamda olmakla birlikte başka uzlaşma komisyonlarının yetkisine girmeyen yetkili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi, resim ve harçlar hakkında yapılacak olan uzlaşma taleplerini inceleyebileceklerken, Merkezî Uzlaşma Komisyonu'nun uzlaşma yapma yetkisinin coğrafi alanı tüm Türkiye'dir.

⁸⁴⁰ Bkz. **Candan**, s. 299. Eskiden Bakanlık vergi çeşidine göre uzlaşılacak en çok vergi miktarını illere göre ayrı ayrı tesbit etmiş, ancak daha sonra bu uygulamadan vazgeçerek, uzlaşma kapsamında olan bütün vergiler için aynı düzenlemeyi getirmiştir. Bkz. **Nas**, Miktar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017.

Uzlaşma görüşmesinin yapılacağı komisyon, vergi ve/ya da ceza ihbarnamesinde yer alan vergi miktarına; birden fazla vergi ve/ya da ceza ihbarnamesinin bulunduğu durumlarda ise yetki sınırı, en yüksek vergi miktarını içeren vergi ve/ya da ceza ihbarnamesine göre belirlenmekte ve diğer ihbarnamelerle birlikte uzlaşmada birliğin sağlanması amacıyla yetkili uzlaşma komisyonunda görüşülmektedir⁸⁴¹.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harçlar miktarlarının üst sınırı da ilgili bakanlıklarca belirlenmektedir. Yönetmeliği 5'inci maddesinde uzlaşılacak en çok vergi zıya cezasının miktarını belirleme konusunda söz konusu Bakanlığa bir belirleme yetkisi verilmediğinden, her uzlaşma komisyonunu ceza hakkında bir miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşmaya varabilecekleri sonucu ortaya çıkmaktadır⁸⁴². Çeşitli nedenlerle sadece ceza için uzlaşma başvurusunda bulunulması halinde ise, yetkili uzlaşma komisyonunun tesbiti için cezanın hesaplanmasına esas teşkil eden vergi miktarı dikkate alınarak, vergi miktarı hangi uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde kalıyor ise, kesilen ceza için yapılan uzlaşma talebi bu komisyonca görüşülecektir⁸⁴³.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları ise, Genel Tebliğlerle düzenlenmektedir⁸⁴⁴. Bu düzenlemelerde uzlaşma komisyonlarının yetkilerine ilişkin vergi dairesi başkanlığı kurulan ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerler olmak üzere ikili bir ayırım yapıldığı görülmektedir. Her iki durumda da vergi dairesi veya malmüdürlükleri bünyesinde oluşturulan komisyonlar yetkili kılınmıştır. Daha açık bir ifadeyle ilk aşamada uzlaşılacak miktar vergi dairesi müdürlüklerinin veya

⁸⁴¹ 2011 yılında Gelir idaresi Başkanlığı'na hazırlanan Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları Rehberi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, erişim tarihi: 08.08.2017. Aynı türde bir verginin farklı dönemlere ilişkin tarhiyatlarının söz konusu olduğu durumlarda her bir döneme ait işlemin ayrı ayrı dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Aynı veya farklı türde vergiye ait olsa bile her bir ikmalen, re'sen ve idarece tarh işleminin yetki açısından da ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. **Şenyüz**, Ceza, s. 315.

⁸⁴² **Candan**, s. 300.

⁸⁴³ Bkz. 2000/3 sıra nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, erişim tarihi: 29.11.2016.

⁸⁴⁴ Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırlarına ilişkin 352, 356, 360, 372 ve 393 Seri No'lu Genel Tebliğler bulunmaktadır. Bkz. www.gib.gov.tr. Uzlaşma komisyonları, aylık beyannamelerde yetki sınırını vergilendirme dönemi itibarıyla göz önünde tutmaktadır. Ayrıca birden fazla vergi tarh edilmişse bir vergi mükellefi için yetki sınırının tesbitinde bunlar ayrı ayrı dikkate alınır. Bkz. **Nas**, Miktar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017. Ayrıca vergi ve/ya da ceza hangi döneme ait olursa olsun yetkili komisyon uzlaşma talep edilen dönemde ilân edilen geçerli miktarlara göre belirlenecektir. Bkz. **Şenyüz**, Ceza, s. 315.

malmüdürlüklerinin sınırını aşmıyorsa vergi dairesi başkanlığı kurulup kurulmamasına bakılmaksızın bu komisyonlar yetkili olacaktır. Uzlaşma konusunu oluşturan vergi, resim ve harcın bu komisyonların (vergi dairesi müdürlükleri veya malmüdürlükleri uzlaşma komisyonu) yetki sınırını aşması durumunda ise, uzlaşma talepleri, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde ilgili vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunca; vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise, ilgili defterdarlık uzlaşma komisyonunca görüşülüp sonuçlandırılmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonun, kurulmayan yerlerde defterdarlık uzlaşma komisyonun yetki sınırını aşması durumunda ise, uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır. Bu komisyonun da yetkisini aşması durumunda ise, Merkezî Uzlaşma Komisyonu devreye girmektedir⁸⁴⁵.

bb. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde

Vergi dairesi başkanlıkları yetki sınırlaması bakımından sınıflandırılmaktadır. 352 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışında vergi dairesi başkanlıkları dört gruba ayrılmaktadır. Bu iller dışındakilerde vergi dairesi başkanlığı kurulmamıştır. Buna göre vergi dairesi başkanlıkları şu şekildedir;

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

⁸⁴⁵ Mahallî idare vergileri için İçişleri Bakanlığı'nın da Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurması gerekliliği konusunda bkz. **Nas**, Miktar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017.

353, 356, 360, 372 ve 393 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bir bütün olarak dikkate alındığında vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları vergi dairesinin il merkezinde yani büyükşehir belediyesi bulunan illerde büyükşehir mücavir alanı sınırları içinde bulunup bulunmamasına göre farklılık göstermektedir. İl merkezlerindeki vergi dairesi müdürlüğü kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı için 35.000 TL; Ankara, İzmir için 12.500 TL'dir⁸⁴⁶. İlçe vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları ise, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı için 35.000 TL; Ankara, İzmir için 30.000 TL'dir⁸⁴⁷.

Mal müdürlükleri (bağlı vergi daireleri) bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları ise; Ankara, İzmir için 6.000 TL'dir⁸⁴⁸.

Bu sınırların aşılması halinde, uzlaşma talebi, vergi dairesi uzlaşma komisyonları için tanınan sınırlar içinde kalmak şartıyla, ilgili vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulacak uzlaşma komisyonları tarafından sonuçlandırılacaktır. Vergi dairesi bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının sınırları ise, şöyledir; İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı için 2.000.000 TL; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı için 900.000 TL; Ankara, İzmir için 750.000 TL'dir⁸⁴⁹.

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunun yetki sınırının aşılması durumunda uzlaşma başvuruları Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından incelenecektir. Bu çerçevede vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonundaki belirtilen parasal sınırları aşp, 3.000.000 TL'ye kadar olan uzlaşma

⁸⁴⁶ Bu rakam, Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin için 7.500 TL; Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ için 5.000 TL; Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak için 3.000 TL'dir.

⁸⁴⁷ Bu rakam, Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin için 25.000 TL; Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ için 20.000 TL; Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak için 15.000 TL'dir.

⁸⁴⁸ Bu rakam, Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin için 5.000 TL; Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ için 4.000 TL; Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak için 3.000 TL'dir.

⁸⁴⁹ Bu rakam, Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin için 600.000 TL; Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ için 450.000 TL; Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak için 300.000 TL'dir.

talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılır. Bu sınırın da aşılması durumunda Merkezî Uzlaşma Komisyonu uzlaşma taleplerini sonuçlandırmada görev alacaktır.

cc. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ilk aşamada vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonları yetkilidir. Vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırının belirlenen meblağı aşmaması şartıyla bu komisyonlar uzlaşma taleplerini sonuçlandırmak bakımından yetkili olacaktır. Bu komisyonların yetki sınırı ise, il merkezlerindeki vergi dairesi müdürlükleri için 3.000 TL, il merkezi dışında vergi dairesi bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları için 15.000 TL, mal müdürlükleri bünyesinde kurulanlar için ise 3.000 TL'dir. Mal müdürlüklerinde kurulan uzlaşma komisyonlarının parasal yetki sınırlarının yükseltilmesi, böylelikle mükelleflerin daha fazla zaman ve kaynak harcamadan ikamet ettikleri ilçede vergi ihtilaflarını çözebilmesi önerilmektedir.⁸⁵⁰

Vergi dairesi başkanlığı kurulamayan yerlerde bu sınırları aşan ancak Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu yetkisi içinde kalan uzlaşma talepleri ise Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılacaktır⁸⁵¹. Bu komisyona başvurabilmek için üst sınır ise, 50.000 TL'dir. 50.000 TL'yi aşan uzlaşma taleplerinden 3.000.000 TL'ye kadar olanlar vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunca; bu sınırı aşanlar da merkezî uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılacaktır. Bu durumda Defterdarlık uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri, defterdarlığın ilgili birimi tarafından yetki sınırlarına göre doğrudan ilgili komisyona intikal ettirilecektir (360 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

⁸⁵⁰ Nas, Uzlaşma, s. 97.

⁸⁵¹ 352 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde uzlaşmaya ilişkin özellik gösteren belli durumlara da yer verilmektedir. Buna göre, "Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamuya yararlı derneklere ait iktisadî işletmeler hakkındaki tarhiyatlara karşı yapılan uzlaşma talepleri, Merkezî Uzlaşma Komisyonunun yetkisine girenler hariç olmak üzere, herhangi bir miktara bağlı kalımsızın defterdarlık uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilecek ve bu komisyonlarca incelenip sonuçlandırılacaktır".

ç. Komisyon Kararlarının Hukukî Niteliği

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukukî niteliği, komisyonların ön inceleme aşamasındaki ve uzlaşma görüşmeleri sırasındaki kararlarına göre farklılık göstermektedir. Uzlaşma görüşmeleri başlamadan henüz ön inceleme aşamasında uzlaşma komisyonlarının sekretaryası tarafından yapılan incelemede, komisyon, takdir komisyonuna benzer bir nitelik göstererek, vergi idaresinden bağımsız herhangi bir idare gibi davranmaktadır⁸⁵². Uzlaşma görüşmeleri sırasında ise, uzlaşma komisyonları vergi idaresini temsil etmektedir⁸⁵³.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmesine geçilmeden önce uzlaşma talebini ön incelemeye tâbi tutacaklardır. Bu ön inceleme sırasında verilen kararlar açısından, uzlaşma komisyonu/sekretaryası, uzlaşma konusu vergiyi ve/ya da cezayı kesen vergi idaresinin temsilcisi konumunda olmayıp, idarî işlem yapma yetkisine sahip diğer kamu idarelerinden herhangi bir farkı bulunmamaktadır⁸⁵⁴. Ön incelemeye tabi tutulan uzlaşma talebinin reddedilmesi kararı, hukukî niteliği bakımından, hukuk düzeninde değişiklik yaratan, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlemdir⁸⁵⁵. Bu sebeple bu idarî işleme karşı dava açılabilir.

Uzlaşma komisyonu, uzlaşma görüşmeleri esnasında ise, vergi idaresini temsil etmektedir. Nitekim uzlaşma görüşmelerinde bir tarafta mükellefin diğer tarafta vergi idaresinin iradesi bulunmakta, bu iki iradenin birbirine uyması durumunda uzlaşma gerçekleşmektedir. Vergi idaresinin uzlaşma yönündeki iradesi,

⁸⁵² Candan, s. 301; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 89-90; Karakoç, Genel Vergi, s. 746; Karakoç, Vergi Ceza, s. 236; Karakoç, Ders Kitabı, s. 561.

⁸⁵³ Candan, s. 301; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 89-90; Karakoç, Genel Vergi, s. 746-747; Karakoç, Vergi Ceza, s. 236; Karakoç, Ders Kitabı, s. 561; Karataş Durmuş, s. 215.

⁸⁵⁴ Bkz. Candan, s. 303; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 90; Karakoç, Genel Vergi, s. 747-748; Karakoç, Vergi Ceza, s. 237; Karakoç, Ders Kitabı, s. 561; Nas, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017.

⁸⁵⁵ Bkz. Candan, s. 303; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 91; Karakoç, Genel Vergi, s. 748; Karakoç, Vergi Ceza, s. 237; Karakoç, Ders Kitabı, s. 562; Şenyüz, Ceza, s. 317; Nas, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017. Takdir komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden vergi idaresinin tarh ettiği vergi uyuşmazlık konusu yapılacaktır. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu olan işlem tarh işlemidir. Takdir komisyonunun kararları vergi tarh işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır. Bu açıdan uzlaşma komisyonunun/sekretaryasının verdiği uzlaşma talebinin reddedilmesi kararından farklı olduğu göz önünde tutulmalıdır. Takdir komisyonu kararlarının hukukî niteliğine ilişkin bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 247-248. Ayrıca bkz. Mustafa Gültekin, s. 586.

uzlaşma görüşmelerinde yetkili uzlaşma komisyonları tarafından açıklanmakta, bu açıklamanın geçerli sayılabilmesi için ise, hukuka uygun olarak açıklanmış bir iradenin var olması gerekmektedir⁸⁵⁶. Takdir komisyonlarının yapısıyla karşılaştırıldığında uzlaşma komisyonlarının yapısı farklılık göstermektedir. Takdir komisyonları, vergi idaresinin ve mükellefin temsilcileriyle oluşan tarafsız hakem kuruluşlar olmakla birlikte; uzlaşma komisyonları sadece vergi idaresinin temsilcilerinden oluşmakta, mükellefi veya onun temsilcisi komisyon üyesi olarak yer almamaktadır⁸⁵⁷.

Komisyon kararının hukuka uygunluğunun sağlanabilmesi için ise, Yönetmeliğin 6'ncı maddesine uygun olarak, yani üye tam sayısı ile toplanmış ve komisyonun oyçokluğuyla veya oybirliğiyle karar almış olması gerekmektedir. Bu kapsamda, uzlaşma komisyonuna dâhil olabilecek kişilerden oluşan; konu, yer ve miktar itibarıyla yetkili uzlaşma komisyonu tarafından alınan bir karar olmalıdır. Bu kapsamda olmayan uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yönünde aldığı karar herhangi bir hukukî sonuç doğurmaz⁸⁵⁸. Uzlaşma komisyonunun uzlaşma açısından açıkladığı iradesini mükellefin kabul etmesiyle birlikte uzlaşma gerçekleşmiş sayılacak ve sonuçla bağlı olan vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun ek 6'ncı maddesi uyarınca gereğini derhal yerine getirecektir⁸⁵⁹. Buna göre uzlaşma tutanağı taraflarca imzalanmakla birlikte kesin olup, hukuken geçerlilik kazanabilmeleri için herhangi bir makamın onayına ihtiyaç yoktur. Vergi dairesi bakımından da bağlayıcı olan bu tutanaklarda uzlaşılan vergi ve cezanın tekrar tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmemektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca da mükellef üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı gibi hiçbir

⁸⁵⁶ **Candan**, s. 302; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 747; **Nas**, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017.

⁸⁵⁷ Bkz. **Candan**, s. 295-296; **Nas**, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017.

⁸⁵⁸ Gerektiğinde uzlaşma komisyonları kararlarının muhalefet şerhi içerebileceği konusunda bkz. **Nas**, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017. Yetkisi dışında bile olsa uzlaşma komisyonunca uzlaşmaya ilişkin verilen kararın vergi dairesince geri alınmayacağı, bu konuda uzlaşma komisyonunca yetkisizlik kararı verilmesi gerektiği hakkında bkz. Dş. 7. D., 24.02.1988 tarih ve E.1986/973, K. 1988/529, **Nas**, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017.

⁸⁵⁹ Bu maddede sözü edilen tutanakların, uzlaşmanın vaki olması durumunda düzenlenen tutanaklar olduğu, uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında düzenlenen tutanaklar uyarınca vergi dairesince tarh edilen verginin ve/ya kesilen cezanın tahakkuk ettirilerek tahsili için gerekli işlemlere başlanılmasının komisyonca düzenlenecek tutanağın gereği olmayıp, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un gereği olduğu belirtilmektedir. Ancak bu tutanakların bazı sonuçlarının olacağı da göz önünde tutulmalıdır. Bkz. **Candan**, s. 341-342.

mercie şikâyetle de bulunamaz. Bu madde hükmü vergi dairesiyle ilgili bir sınırlama getirmediğinden, uzlaşma komisyonuna rağmen, vergi dairesi kendisine kanunlarla verilen bildirme görevlerini yerine getirmek zorundadır⁸⁶⁰. Hata düzeltme yolu açısından ise, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçlarına ilişkin uzlaşmanın sağlanması başlığı altındaki açıklamalara bakılmalıdır. Tekrardan kaçınmak amacıyla burada o kısma atıf yapılmakla yetinilmektedir⁸⁶¹.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurup, uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte, daha önce yapılan tarhiyat üzerinden değil de uzlaşılan tutar üzerinden vergi ve/ya da ceza tahakkuk etmektedir. Nitekim tarhiyat sonrası uzlaşmada daha önce yapılan bir tarhiyat mevcuttur; ancak tahakkuk gerçekleşmemiştir. Uzlaşma tutanağının imzalanması mevcut anlaşmazlığı çözüme kavuşturmaya yönelik olmakla birlikte, vergi ve cezanın dayandığı tarhiyat usûlünde herhangi bir değişiklik meydana getirmemektedir⁸⁶².

3. Uzlaşma Talebi

a. Genel Olarak

Bu başlık altında öncelikle tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin nasıl yapılacağı ve uzlaşma talebinde bulunma süresi ele alınmaktadır. Ardından ise, uzlaşma günü belirlenerek davet edilen mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesinin sonuçları üzerinde durulmaktadır.

b. Talebin Şekli ve Talepte Bulunma Süresi

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesine göre, hakkında vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenen mükellef uzlaşma talebi için vergi idaresine başvurabilmekte olup, vergi idaresinin tarhiyat öncesi uzlaşmada olabileceği gibi mükellefi uzlaşmaya davet etme yetkisi bulunmamaktadır. Mükellef, ancak kendi iradesiyle, yetkili olan uzlaşma komisyonuna başvurarak uzlaşma talebinde

⁸⁶⁰ Candan, s. 343.

⁸⁶¹ Bkz. İkinci Bölüm, III, A, 5, b, bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu.

⁸⁶² Tunç, s. 63.

bulunmaktadır. Söz konusu maddeye göre, mükellef, bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla, yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Bu başvuru tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller için kanunî temsilcileri tarafından gerçekleştirilmektedir⁸⁶³.

“Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür” (TSUY m. 7). Bu düzenlemeden de görüldüğü üzere uzlaşma başvurusunun yazılı olması gerekmekte, sözlü yapılan uzlaşma başvurularının herhangi bir hukukî sonuç doğurması mümkün olmamaktadır⁸⁶⁴. Yapılacak uzlaşma başvurusu yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır. Mükellefin bağlı bulunduğu il ve ilçedeki komisyon yetkili komisyon olmakla birlikte, yetkisiz bir komisyona başvurulması durumunda bu başvuru geçerli sayılmamaktadır. Ancak bu yetkisiz komisyon uzlaşma başvurusunu süresi içerisinde yetkili komisyona gönderirse uzlaşma başvurusunun usûlüne uygun yapıldığı kabul edilmektedir⁸⁶⁵. Uzlaşma başvurusu süresi geçtikten sonra intikal ettirilmesi durumunda ise, bu başvuruları geçerli sayılıp sayılmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Danıştay’ın eski kararlarında bu başvuruların geçerli olabileceği yönünde bir görüşü bulunmakla birlikte⁸⁶⁶, yetkisiz uzlaşma komisyonuna yapılan başvurunun uzlaşma başvuru süresi içerisinde yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmemesi durumunda bu başvuruların hukukî sonuç doğurmayacağı belirtilmektedir⁸⁶⁷. Yetkisiz uzlaşma komisyonuna yapılan başvuru ön inceleme aşamasında incelenmeli ve bu durumda talep reddedilmelidir. Yetkili

⁸⁶³ *“Açılan davada, istem, uzlaşmaya giden kişinin yetkisiz olduğu ileri sürülerek, uzlaşma komisyonu kararıyla tahakkuk ettirilen vergi ve ceza ile hesaplanan gecikme faizinin terkini olmakla beraber, uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma komisyonu kararlarının kesinliği karşısında, istemin, açıkça yazılmasa bile, uzlaşma tutanağının iptaline yönelik olduğunun kabulü gerekmektedir... Kooperatifi tek başına temsil edemeyen Başkan ...’in uzlaşma talebinde bulunmaya yetkisi olup olmadığı hususu uzlaşma komisyonunca incelenmeden uzlaşma sağlanmasında Kanuna uyarlık bulunmadığı gibi, geçersiz olan uzlaşma komisyonu karar tarihini dava açma süresinin başlangıcı saymak da mümkün olmadığından, süre kooperatifin dosyada mevcut tahakkuk fişine ittula tarihine göre hesaplanmalıdır.”* (Dş. 3. D., 28.01.1992 tarih ve E. 1990/1800, K. 1992/259, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, erişim tarihi:06.04.2019).

⁸⁶⁴ Başvuru dilekçesinde başvurunun amacının, uzlaşma başvurusuna konu yapılan vergi veya cezanın türünün, döneminin, miktarının, bağlı olduğu vergi dairesinin, talep edenin hesap numarasının yer alması gerekmektedir. Ayrıca başvuranın imzası da şarttır. Bkz. **Candan**, s. 307.

⁸⁶⁵ **Candan**, s. 308.

⁸⁶⁶ Dş.4.D., 24.01.1984 tarih ve E. 1984/70, K. 1984/294, (**İspir/Yağmurlu/Özbalcı**, s. 434-435).

⁸⁶⁷ **Candan**, s. 308.

uzlaşma komisyonuna gönderilebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple ön inceleme aşamasında reddedilmesi durumunda, uzlaşma başvurusu süresi içerisinde ise, zaten redde karşı yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulabilmektedir. Bu inceleme aşamasında 30 günlük başvuru süresi geçmişse doğrudan yetkisizlik nedeniyle reddedileceği belirtilmektedir. Ancak doğrudan başvuru yetkisiz uzlaşma komisyonunun yetkili uzlaşma komisyonuna göndermesi şeklinde bir düzenleme yapılması uzlaşmanın mahiyetine daha uygun görünmektedir⁸⁶⁸.

Sekretarya hizmetleri ise, Yönetmeliğin 8'inci maddesine göre, vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri; bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri; defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri; vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri; vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezî Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Bu sekretarya birimlerinin uzlaşma başvurusunu kayda geçirdikleri tarih uzlaşma başvurusu yapıldığı tarih olacaktır. Bu sebeple de 30 günlük süre içerisinde dilekçenin kayda geçirilmesi ve numara alınması da gerekmektedir⁸⁶⁹. Uzlaşma başvuru dilekçesi şahsen verilebileceği gibi yetkili uzlaşma komisyonuna posta ile gönderilmesi de mümkündür. Bu durumda postanın taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmekte; dilekçenin postaya verildiği tarih ise, uzlaşma komisyonuna başvurulduğu tarih olarak kabul edilmektedir⁸⁷⁰.

Uzlaşma talebi, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır (VUK. Ek m. 1/1; TSUY. m.9). Uzlaşma talebi süresi, dava açma süresiyle gün sayısı olarak aynı belirlenmiştir. Daha önceden bu süre dava açma süresine bağlanmış olmakla birlikte, dava açma sürelerini durduran sebeplerin

⁸⁶⁸ Nitekim örneğin, Gümrük vergilerinde uzlaşmada, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinde böyle bir düzenleme bulunmaktadır. Talep yanlış yere yapılsa bile başvuru tarihi olarak yanlış merciin kayıtlarına girdiği tarihin kabul edilmesi yönünde bkz. **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 196.

⁸⁶⁹ Bkz. **Candan**, s. 309.

⁸⁷⁰ Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde yer alan iadeli taahhütlü postayla da gönderilebileceğinin belirtilmesi adi postayla da gönderilebileceği anlamına geldiği, bu noktada, iadeli taahhütlü gönderilmesi durumunda postaya verilmiş tarihinin, adi postayla gönderilmesi durumunda ise, uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin müracaat tarihi olarak kabul edileceği belirtilmektedir. Bkz. **Organ**, s. 164; **Özyer**, s. 1149; **Mustafa Gültekin**, s. 586. Aynı yönde bkz. Dş. 3. D., 04.05.2000 tarih ve E. 1998/4552, K. 2000/1763, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, erişim tarihi: 25.11.2017.

olması ve bu durumun farklı uygulamalara yol açması sebebiyle 3239 sayılı Kanunla (m. 32) bu süre 30 gün olarak belirlenmiştir⁸⁷¹.

Uzlaşma talebinde bulunma süresinin başlayabilmesi için, mutlaka hukuka uygun olarak yapılmış olan bir tebligatın bulunması gerekmektedir. Tebliğin hukuka uygun olmaması durumunda uzlaşmaya başvuru süresi işlemeye başlamayacak, bu sebeple de usûle aykırılığı sebebiyle geçersiz sayılan tebligata dayanarak, uzlaşma başvuru süresinin kaçırıldığından bahsedilemeyecektir. Bu durumda uzlaşmaya başvuru süresi, tebliğden haberdar olduğunu bildirdiği tarihte başlayacaktır⁸⁷².

c. Uzlaşma Komisyonun Davetine Mükellefin İcabet Etmemesi

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Eğer mükellefin davete icabet etmemesi haklı bir nedene dayanıyorsa, bu sebebin uzlaşma görüşmesinin yapılacağı günden önce komisyona bildirilmesiyle, komisyon, yeni bir uzlaşma günü belirleyerek mükellefe bildirmesi mümkündür (TSUY. m. 11). Uzlaşma gününün ertelenmesi ile ilgili genel bir düzenleme var olmakla birlikte bunun nasıl yapılacağına ilişkin bir düzenleme Yönetmelikte yer almamaktadır. Erteleme kararı verilirken bunun bir gerekçesinin olması; erteleme ne kadar süre ile yapılacağına belirtilmesi; uzlaşma günü erteleme yapıldığı zamanda bildirilmemişse daha sonra bunun mükellefe uygun bir zaman öncesinde bildirilmesi; iki tarafın da anlaşması üzerine erteleme yapılması önemli olmakla birlikte, Yönetmelikte bu yönde düzenlemelerin yapılması düşünülebilir⁸⁷³.

⁸⁷¹ 3239 Sayılı Kanun- RG. 11.12.1985-18955. Uzlaşmaya başvuruda mücbir sebebin etkisi için tekrardan kaçınmak amacıyla Uzlaşmanın Zaman Bakımından Şartları başlığı altındaki Tarhiyat Sonrası Uzlaşma başlığına atıf yapmakla yetinilmektedir.

⁸⁷² Bkz. **Candan**, s. 313; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 295; **Karataş Durmuş**, s. 197.

⁸⁷³ Bkz. **Ünver**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 12.09.2017.

4. Uzlaşma Görüşmeleri

a. Genel Olarak

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri açıklanırken öncelikle, ön inceleme aşamasına ve talepte bulunanın görüşmeye çağırılma usûlüne yer verilmektedir. İkinci olarak, uzlaşma komisyonun nasıl toplanacağına ve uzlaşma görüşmelerine; ardından tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin sonlanması durumunda ortaya çıkacak sonuçlar üzerinde durulmaktadır. Son olarak ise, uzlaşma toplantısının yapılamamasının sonuçları açıklanmaktadır.

b. Ön İnceleme Aşaması ve Talepte Bulunanın Görüşmeye Çağırılması

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinde uzlaşma talep edildikten sonra, bu başvuruya ilişkin ön inceleme aşamasına geçilmektedir. Maddeye göre, uzlaşma dilekçeleri komisyona intikal ettirilmeden önce sekretarya tarafından, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı, uzlaşma komisyonunun yetkisi içerisinde bulunup bulunmadığı incelenmektedir. Uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini getirenlerce yapılan ön incelemede usûle uygun bulunmayan uzlaşma başvuruları reddedilerek, hem uzlaşma komisyonlarının usûlsüz başvurularla uğraşarak vakit kaybetmemesi amaçlanmakta, hem de eğer yetkisiz komisyona başvuru yapıldıysa, uzlaşma başvuru süresi geçmeden mükellefe yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması için imkân verilmesi sağlanmaktadır⁸⁷⁴. Ön

⁸⁷⁴ Bkz. **Candan**, s. 318. “*Vergi dairesince, intikal konusu gayrimenkullerden birinin satışı nedeniyle vergi borcu bulunup bulunmadığı yolunda yapılan inceleme sırasında verginin miktar yönünden uzlaşma komisyonunun yetkisi dışında kaldığının saptandığı ve ek vergi salındığı anlaşılmaktadır. Uzlaşma komisyonunca uzlaşmaya ilişkin olarak verilen bir kararın, yetki dışında verilmiş olsa dahi farklı bir merci olan vergi dairesince geri alınması yukarıda açıklanan ilkeye aykırı olduğundan, uzlaşma komisyonunca bu konuda yetkisizlik kararı verilerek işlem geri alınmadan vergi dairesince ek tarhiyat yoluna gidilmesinde ve bu tarhiyatın vergi mahkemesince onanmasında isabet yoktur.*” (Dş. 7. D., 24.02.1988 tarih ve E. 1986/973, K. 1988/529, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, erişim tarihi:06.04.2019). Uzlaşma kapsamına girmeyen bir vergi ve ceza için ihbarnamede mükellefe yetkili uzlaşma komisyonu belirtilmiş veya yetkili olmayan bir uzlaşma komisyonu gösterilmişse mükellefin uzlaşma talebinin reddedilmemesi gerektiği, aksi halde, idarenin kusuru nedeniyle mükellefin dava açma ve cezalarda indirim talep etme haklarını kaybedebileceği yönünde bkz. **Özyer**, s. 1151. “*Uzlaşma kapsamına girmeyen kaçakçılık cezalı vergi için uzlaşma günü verilmesinden sonra uzlaşmanın temin edilemediği yolunda tutanak tutulması halinde Vergi Usul Kanununun ek maddesinde*

incelemede, Yönetmelik hükmünde belirtildiği üzere uzlaşma başvurusunun başvuruyu yapmaya yetkili kişiler tarafından, yazılı olarak ve 30 günlük başvuru süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı ve başvurunun komisyonun yetkisi içerisinde bulunup bulunmadığı incelenmektedir. Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usûlüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tesbiti halinde talep reddedilecektir (TSUY. m. 10/2).

Ön incelemeyi yapanın komisyonun sekretarya hizmetini yerine getiren birim olduğu dikkate alındığında red işlemini de sekretarya hizmetini yerine getiren birimin yapacağı düşünülebilir. Ancak bu noktada Yönetmelik hükmü de dikkate alınarak olması gerekenin, başvurunun reddedilmesinin sekretarya birimince saptanması ve bunu bir raporla, uzlaşma komisyonuna iletmesi ve bu red işlemini uzlaşma komisyonunun yapmasıdır⁸⁷⁵.

Verilen red kararında mutlaka hangi sebeple uzlaşma başvurusunun reddedildiği belirtilmelidir. Uzlaşma başvurusunun reddi kararı, uzlaşma komisyonun tek taraflı iradesinin ürünü olması sebebiyle tek taraflı bir idarî işlem, bu karar başka bir makamın onayına ihtiyaç duyulmaksızın uygulanabilirlik kazanacağından kesin, başvuranın hukukunda değişiklik yaratacak nitelikte olduğundan (vergi idaresiyle uzlaşma hakkını ortadan kaldırdığından ve hatta bu sürede dava açma süresinin sona ermesi durumunda da dava açma hakkını ortadan kaldırdığından) idarî davaya konu edilebilecek niteliktedir⁸⁷⁶.

Uzlaşma talebinin ön inceleme aşamasında reddedilmesi durumunda artık mükellefin aynı vergi veya ceza için kural olarak uzlaşmaya başvurabilmesi mümkün değildir. Ancak reddedilme sebebi sonradan giderilebilir nitelikteyse ve uzlaşma

*öngörülen 15 günlük dava açma ek süresinin uygulanması gerekmektedir.” (Dş. 4. D., 09.02.1998 tarih ve E. 1997/3104, K. 1998/409, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, erişim tarihi:06.04.2019). “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yazılı fiillere sebebiyet verilmesi nedeniyle 3 (üç) kat kesilecek olan vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamında yer almaması sebebiyle bilgisayar ortamında düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamelerinde; Genel Bilgiler ekranının Ek Bilgiler bölümünün Uzlaşma Mercii kısmındaki bilginin manuel olarak silinmesi gerekmektedir” tiğine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Usul El Kitabında da dikkat çekilmiştir. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Usul El Kitabı, s. 48. Vergi kaçakçılığına sebebiyet verilen fiillerden dolayı uzlaşma komisyonun bu durumu dikkate almayarak uzlaşması durumunda komisyon üyelerinin sorumluluğuna gidilmesi gerektiği yönünde ayrıca bkz. **Karataş Durmuş**, s.174.*

⁸⁷⁵ **Candan**, s. 320; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 196; **Karataş Durmuş**, s. 201.

⁸⁷⁶ **Candan**, s. 322-323; **Karakoç**, Süreler, s. 141; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 100; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 755-756; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 197; **Nas**, Uzlaşma, s. 128-129; **Mustafa Gültekin**, s. 589.

başvuru süresi içerisinde bu sorun giderilip tekrar başvurulursa o zaman uzlaşabilme imkânı ortadan kalkmış olmamaktadır⁸⁷⁷. Uzlaşmaya başvuru süresi geçtikten sonra yapılan başvuru ilk duruma örnekken, yetki belgesi olmadan uzlaşma komisyonuna başvurmak ancak reddedilme üzerine bu belgeyi tamamlayıp 30 günlük süre içerisinde tekrar başvurulması ise, ikinci duruma örnek oluşturmaktadır. Uzlaşma komisyonunun yetkisi dışında bir uzlaşma talebinde bulunulup reddedildiyse, mükellef 30 günlük süre içerisinde yetkili uzlaşma komisyonuna başvurabilmektedir.

Mükellef, uzlaşma başvurusunun reddedilmesi durumunda uzlaşmaya başvuru süresi içerisinde olsa da uzlaşmaya başvurmak yerine dava açma yoluna gidebilir. Aynı şekilde mükellef uzlaşmaya başvuru süresi geçmiş ama dava açma süresi geçmemesi sebebiyle (dava açmayı durduran sebepler nedeniyle) dava açma yoluna gidebilir. Red işlemini tesis edenin uygulamada uzlaşma komisyonunun sekreteryası olduğu göz önünde bulundurulduğunda ve sekreteryaya uzlaşma komisyonu adına karar aldığı dikkate alındığında uzlaşma komisyonunun hasım gösterilmesi gerekmektedir⁸⁷⁸.

Bu red işlemine karşı dava açıldığında red işleminin idarî işlemin unsurlarından (yetki, sebep, şekil, konu ve amaç) birine veya birkaçına aykırılık taşınması gerekmektedir. Bu durumda red işleminin hukuka uygun olduğuna mahkemece karar verildiğinde davanın reddedilmesi gerekmektedir. Bu davada uzlaşma konusu vergi ve/ya da ceza tartışma konusu yapılamayacağıdır. Ancak red işleminin hukuka aykırı olduğu durumlarda mahkeme bu kararın iptaline karar verebilir ve böylelikle mükellef için uzlaşma başvurusu yapabilme hakkı tekrardan gündeme gelebilir. Cezalarda indirim hakkından yararlanmak ise, ancak uzlaşma başvurusunun ön incelemeden reddedilmesine ilişkin kararın uzlaşmaya ve aynı zamanda da cezalarda indirime başvuru süresi olan 30 gün dolmadan verilmesi durumunda mümkündür⁸⁷⁹.

⁸⁷⁷ Bkz. **Candan**, s. 322-323; **Batun**, Uzlaşma II, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 198.

⁸⁷⁸ **Candan**, s. 328-329; **Nas**, Uzlaşma, s. 132.

⁸⁷⁹ Mükelleflerin adlarına kesilen vergi cezalarına ilişkin önce cezalarda indirim talebinde bulunup, daha sonra vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içerisinde bu talepten vazgeçtiğini bir dilekçe ile idareye bildirmesi durumunda uzlaşma hakkından yararlanabileceği belirtilmektedir. Bu durumda vergi/ceza ihbarnamesine verilen tahakkukun terkin edilerek, mükellefin uzlaşma talebinin kabul edilmesi gerektiği yönünde bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Usul El Kitabı, s. 51.

Uzlaşma başvurusunun reddedildiği zaman yargı yoluna başvuru süresinin dolması durumunda ise, mükellefin 15 günlük ek dava açma süresinden faydalanıp faydalanmayacağı tartışılabilir. Danıştay'ın red işleminin tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde bu red işlemine karşı dava açılabilmesine ilişkin kararları mevcuttur⁸⁸⁰. Vergi Usul Kanunu ek madde 7'de uzlaşmanın vâki olmaması durumunda sürenin uzayacağından bahsetmektedir. Ön inceleme aşamasında verilen karar uzlaşma başvurusunun reddi kararıdır. Bu sebeple bu durumda ek 15 günlük dava açma süresinden faydalanmak mümkün değildir⁸⁸¹. Konuyla ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda da “...ek 7. maddede belirtilen onbeş günlük süre; otuz gün olan dava açma süresinde uzlaşma yoluna başvurmakla birlikte dava açmayanlara, uzlaşmaya varılamaması halinde ve dava açma süresi geçmiş olması durumunda dava açma imkanı tanıyan ek süre olup; uzlaşma komisyonunun yetkisine girmemesi nedeniyle komisyonca görüşülmeksizin reddedilen uzlaşma istemlerinin konusunu oluşturan ve dava açma süresi geçirilen

⁸⁸⁰ “Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin kaçakçılık cezası kesilen tarhiyat için süresi içinde uzlaşma komisyonuna başvurduğu, uzlaşma komisyonunca yükümlünün talebinin uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenerek bu konuda bir karar verilmesi gerekirken, bu zorunluluğa uymaksızın, tarhiyata karşı dava açma süresinin geçmesinden sonra uzlaşma için tayin edilen 10.10.1996 gününde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezası kesilmesi halinde vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağından söz edilerek "uzlaşmanın temin" edilemediği yönünde tutanak tutulduğu anlaşılmıştır. Uzlaşmanın vaki olmaması ve temin edilememesi hallerinde tutanak düzenlenecek olması ilgilinin her iki halde de dava açma hakkını kullanabileceğini göstermekte olup, olayda kaçakçılık cezası kesilen tarhiyat hakkında uzlaşmanın temin edilemediği yolunda tutanak tutulduğuna göre dava açılmasını engelleyici bir yanın bulunmadığının kabulü gerekir. Uzlaşmanın amacı vergi tarh eden idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlünün uyumsuzluk çıkarmadan anlaşabilmelerini sağlamak olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kanun koyucunun uzlaşma davetine katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile uzlaşma davetine katılmakla beraber yasal engellerden dolayı uzlaşmayı temin edemeyen yükümlü arasında, dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği söylenemez” (Dş. 4. D., 09.02.1998 tarih ve E. 1997/3104, K. 1998/409, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, erişim tarihi: 27.11.2017). “Olayda kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve özel usulsüzlük cezası için süresi içinde uzlaşma komisyonuna başvurulduğu anlaşılmış olup, uzlaşma komisyonunca yükümlünün talebinin uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenerek bu konuda bir karar verilmesi gerekirken bu zorunluluğa uyulmaksızın, tarhiyata karşı dava açma süresi geçtikten sonra; ikmalen ve resen tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezası kesilmesi halinde vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağından bahisle uzlaşma istemi reddedilmiştir. Uzlaşma müessesesinin, uzlaşma için başvurdukları halde uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde ilgililerin yargıya başvurma haklarını kısıtlamak veya ortadan kaldırmak gibi bir amacı olduğu düşünülemeyeceğinden, uzlaşma talebinin reddi üzerine Ek 7 inci maddede öngörülen 15 günlük süre içinde açılan davanın esası incelenerek sonuca varılması gerekirken davanın süre aşımından reddi yolunda verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.” (Dş.VDDGK, 09.02.2001 tarih ve E. 2000/290, K. 2001/67). Aynı yönde bkz. Dş. 3. D., 29.11.2000 tarih ve E. 1999/5235, K. 2000/3935. Kararlar için bkz. www.kazanci.com, erişim tarihi: 19.03.2018.

⁸⁸¹ Aynı yönde **Tunç**, s. 59.

vergi veya cezaların yetkili vergi mahkemesinde davaya konu yapılabilmesini kapsamamaktadır...Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinden dolayı uzlaşma konusuna girmediği tartışmasız olan ihtilafta, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinde yer alan onbeş günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmamaktadır.” denilerek ek madde 7’deki 15 günlük sürenin kimlere tanınan bir süre olduğu belirtilmektedir⁸⁸². Aksi durumda dava açma süresini uzatmak amacıyla mükelleflerin uzlaşma kapsamında olmasa da komisyona başvuruda bulunması ve ek 15 günlük süreden faydalanılması gibi bir durumla karşılaşılabilecekti.

Yönetmeliğin 10’uncu maddesine göre, “uzlaşma talebinin süresinde ve usûlüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmî vekâletini haiz vekilini buldurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir.”. Mükellefin yeterince hazırlık yapabilmesi için gerekli olan 15 günlük sürenin belirlenmesi bakımından mükellefin eline ulaştığı tarihin esas alınması gerekmektedir⁸⁸³. “Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak belirlenebilir.” (TSUY. m. 10). Uzlaşma davetiyesinin muhatabına tebliğ edilmesi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır (TSUY. m. 10).

c. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Yönetmeliğin 10’uncu maddesine göre, uzlaşma görüşmelerine, mükellefin veya resmî vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde başlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 1’inci maddesinde, mükellefin, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilcinin ve 3568 sayılı Serbest

⁸⁸² Dş.VDDGK, 20.11.2009 tarih ve E. 2008/862, K. 2009/575. Aynı yönde bkz. Dş. 7. D. 21.05.2001 tarih ve E. 2000/8853, K. 2002/1988; Dş. 3. D., 22.11.2006 tarih ve E. 2005/1796, K. 2006/3042, kararlar için bkz. www.kazanci.com, erişim tarihi: 19.03.2018.

⁸⁸³ Bkz. **Candan**, s. 330. Uzlaşma yoluna gidilmesinin vergi ve/ya da cezanın tahakkuk ve tahsilatını geciktirdiği dikkate alındığında görüşme gününün geç bir tarihe bırakılmaması (iki aydan fazla olmaması) gerektiği yönünde bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 11.

Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabileceği düzenlenmektedir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabileceklerdir ancak uzlaşmayla ilgili tutanaklara imza atamazlar. 379 Sıra No'lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği'nin 5'inci maddesine göre de *“anılan meslek mensupları ile avukatların, uzlaşma görüşmelerine katılabilmelerinin hukukî bir belgeye (sözleşme, vekâletname vb.) dayandırılması ve söz konusu belgenin aslı veya onaylı bir örneğinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyona ibraz edilmesi gerekmektedir”*⁸⁸⁴. Uzlaşma görüşmelerine idare temsilcisi ve inceleme elemanı ile birlikte, meslek odası temsilcisinin, hukukçuların ve malî müşavirlerinin de katılımı gerektiği belirtilmektedir⁸⁸⁵.

Uzlaşma talebi ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılabileceği gibi uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği kısımlar için de yapılabilmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nu ek madde 1'e göre uzlaşma, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilecektir⁸⁸⁶. Yönetmeliğin 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında ise, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmî uzlaşma talebinde bulunulmayacağı düzenlenmekteydi. Bu düzenleme kanuna aykırılık taşıması sebebiyle hukuken yok hükmünde olan bir düzenleme olduğu belirtilmekteydi⁸⁸⁷. Nitekim, bu sebeple de Danıştay tarafından bu hüküm iptal edilmiştir⁸⁸⁸. Verginin matrahının matrah farkları itibariyle

⁸⁸⁴ RG. 05.01.2008-26747. Genel Tebliğle getirilen vekâletname şartının Kanunda var olmaması sebebiyle Kanunla Genel Tebliğin çeliştiği, uzlaşma müzakeresinde malî müşavirden ayrıca vekâletname istenmesi hukuka uyarlı bulunmadığı yönünde bkz. **Alpaslan/Sakal**, <https://jurix.com.tr/>, erişim tarihi: 14.09.2017. Ayrıca bkz. **Çomaklı**, Düzenleme, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 18.09.2017.

⁸⁸⁵ **Nas**, Karar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017.

⁸⁸⁶ 4369 sayılı Kanunla getirilen kısmî uzlaşmanın getiriliş gerekçesi şu şekildedir; *“Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlenmesi getirilmiştir. Buna göre örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hemde re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Bir başka ifade ile kısmi uzlaşma imkanı getirilmektedir”* Gerekçe için bkz. **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁸⁸⁷ Bkz. **Candan**, s. 310.

⁸⁸⁸ Dş.4.D., 14.06.2000 tarih ve E. 1999/5635, K. 2000/2810, www.kazanci.com, erişim tarihi: 19.03.2018.

ayrılmasına gelir vergisinde veya kurumlar vergisinde matrahın birden fazla gelir unsurundan oluşması veya birden fazla emtia türünden hareketle matrah farkı bulunması örnek gösterilebilir. Verginin bu matrah farkları itibariyle bölünebilir olması ise, matrah farkları uyarınca ayrı ayrı vergi hesaplandığında toplam vergi miktarında bir değişiklik olmamasını ifade etmektedir⁸⁸⁹. Kanun koyucunun gerekçedeki amacının geniş yorumlanması, ek tarhiyatın dayanağı olan konu birden fazla ve her birine tekabül eden matrah farkı kısmı kesin bir şekilde ayrılabilir ise, tarhiyatın türüne bakmaksızın her bir konu itibariyle uzlaşma yapılabileceği kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir⁸⁹⁰. Kısmî uzlaşmada, ikmalen veya re'sen tarhiyatı oluşturan matrah farklarının değil ikmalen veya re'sen tarhiyatı gerektiren matrah veya matrah farklarının bölünebilme durumlarının dikkate alınması gerektiği, buna göre, örneğin, ikmalen tarhiyatı gerektiren 15 milyar liralık matrah farkının 10 milyar liralık kısmının amortisman farkından, 5 milyar liralık kısmının değerlendirme farkından oluşması halinde, mükellef 10 milyar matrah farkına isabet eden vergide uzlaşabileceği savunulmaktadır⁸⁹¹. Bu durumların dışında aylık vergilerde birden fazla döneme ait vergi ve ceza aynı ihbarname ile bildirilmişse hepsi aynı nedenden doğmuş olsa da aylık dönemlerin bir kısmında uzlaşmaya gidip, diğerinde dava açılabilirliği ifade edilmektedir⁸⁹². Kısmî uzlaşmanın getirilme gerekçesinden yola çıkarak hem ikmalen ve/ya da re'sen tarhiyatı oluşturan matrah farkları hem de matrah veya matrah farklarının bölünebilme durumlarının dikkate alınarak kısmî uzlaşmanın yapılabilmesi mümkündür.

⁸⁸⁹ Bkz. **Candan**, s. 311.

⁸⁹⁰ **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁸⁹¹ **Yücel**, Sorunlar, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 25.09.2017. Aynı yönde bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 231; **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017. Diğer yandan ikmalen tarh edilen vergi için uzlaşmaya gidilebilecekken, re'sen tarh edilen vergi için dava yoluna başvurulabileceği yönünde bkz. **Ürel**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017. *verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir*" ifadesi ile kast edilen sadece ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatı ayrımı olmayıp, aynı tarhiyat türü içerisinde yer alan farklı eleştiri konularını kapsadığı yönünde ve inceleme raporlarında ayrıca belirtilmesi şartıyla, aynı vergi nev'i ve vergilendirme dönemine ait tarhiyatın kısım kısım da yapılabileceğine ve her bir kısım için yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamenin de ayrı ayrı düzenlenerek mükellefe tebliğ edilebileceğine; dava açma hakkının her bir tarhiyat ve bu tarhiyata ilişkin düzenlenen ihbarname için ayrı ayrı kullanılabilmesine, aynı vergi nev'i ve vergilendirme dönemi için yapılan tarhiyatlardan bir kısmı için uzlaşma müessesesi hükümlerinden yararlanılmasının uzlaşmaya konu edilmeyen tarhiyatlara karşı dava açma hakkını ortadan kaldırmayacağına ilişkin açık bir hükmün Vergi Usul Kanunu'nda yer alması gerektiği yönünde bkz. **Elele**, www.yaklasim.com, erişim tarihi:08.08.2017.

⁸⁹² **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 190.

Kısmi uzlaşmayla ilgili diğer bir sorunla artan oranlı vergilerde karşılaşılmaktadır. Artan oranlı bir vergi olan gelir vergisinde uzlaşma konusu vergiye uygulanacak vergi oranının nasıl tesbit edileceği tartışma konusu olmuştur⁸⁹³. Uzlaşma talep edilen konulara ilişkin matrah farkına denk gelen verginin vergi tarifesinin en alt dilimi esas alınarak alınması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır⁸⁹⁴. Bununla birlikte uzlaşma talep edilen matrah farkının vergi tarhına konu toplam matrah farkına oranlanması ve böylelikle uzlaşmaya konu edilecek vergilerin tesbitini sağlayan oranlama yönteminin kullanılması gerektiğini ileri süren görüşler de vardır⁸⁹⁵. Uzlaşma talep edilmeyen kısım için yargıya başvurulması, mahkemenin de mükellef lehine karar vermesi ve bu kararın kesinleşmesi durumunda oranlama yöntemiyle tesbit edilen vergi ve ceza miktarları dayanaksız hale gelecektir⁸⁹⁶. En üst dilim yönteminin tercih edilmesi durumunda da benzer sorunlarla karşılaşılabilir. Bu sebeple bu üç yöntem arasından en alt dilim yönteminin tercih edilmesi daha uygundur. Diğer yandan uzlaşmaya başvuru matrah farkına uygulanacak vergi de artan oranlı şekilde tesbit edilebilir.

ç. Uzlaşma Görüşmelerinin Sonlanması

Uzlaşmada uzlaşmanın temin edilememiş olması, uzlaşmanın vâki olmaması ve uzlaşmanın vâki olması olmak üzere üç farklı sonuç ortaya çıkabilir.

⁸⁹³ Matrah farkları itibariyle bölünebilir ve düz oranlı vergi oranını içeren inceleme raporlarında kısmî uzlaşma için bir sorun çıkmamakla birlikte, artan oranlı vergi oranını içeren gelir vergisinde problem olabildiği, bu durumda uzlaşılan matrah farklarına ait gelir vergisinin uzlaşılmayan matrah farkları dikkate alınmadan hesaplanması gerektiği yönünde bkz. **Önoğlu**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 03.08.2017. Kısmî uzlaşma uygulamasında artan oranlı vergiler için problem olabileceği yönünde ayrıca bkz. **Ürel**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi: 04.10.2017. Kısmî uzlaşma uygulamasında artan oranlı vergiler için problem olabileceği, oranlama, en alt dilim ve en üst dilim yöntemi olmak üzere hesaplama ile ilgili üç farklı yöntemin kullanılabilmesi, uygulamada bu yöntemlerin mi kullanılacağı, yoksa farklı bir yöntemle mi sorunun çözüleceğinin belirlenmesi gerektiği yönünde bkz. **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁸⁹⁴ Uzlaşma konusu verginin, tarifesinin en alt dilimleri esas alınarak hesaplanması gerektiği, bu nedenle alt dilim yönteminin tercih edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 27-30. Aynı yönde bkz. **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁸⁹⁵ Kısmî uzlaşma talep edilen konulara ilişkin matrah farkı kısmının, vergi tarhına esas olan toplam matrah farkına oranlanması ve böylece uzlaşmaya konu edilecek vergi ve cezaların tesbiti esasına dayanan ortalama yöntemi ile bu sorunun aşılabileceği konusunda bkz. **Küçükçakır**, Uzlaşma, s. 91

⁸⁹⁶ **Sarıkaya**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

Uzlaşmanın temin edilememiş olmasının ilk durumu, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesidir. Bu durumda başvuran haklı bir sebebi olmamasına rağmen uzlaşma görüşmelerine katılmamıştır. Diğer iki durum ise, uzlaşma görüşmelerine gelmesine rağmen başvuranın uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazî kayıtlarla imzalamak istemesidir. Yönetmeliğin 10'uncu maddesine göre, *“uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.”*. Bu durumda artık vergi dairesi tebliğ işlemini gerçekleştirecektir⁸⁹⁷. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda artık aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Bu durumda uzlaşmanın temin edilemediği yönündeki bu tutanak da uzlaşma talebinde bulunanın hukukunu etkileyen, tek taraflı kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlemdir. Bu durumda mükellefin uzlaşma usûlüne bir aykırılık olduğunu ileri sürerek bu işleme karşı dava açması mümkündür⁸⁹⁸.

Uzlaşmanın vâki olmaması ise, uzlaşma görüşmelerine mükellefin katılması ancak uzlaşma komisyonuyla uzlaşılacak tutar üzerinden anlaşamamayı ifade etmektedir. Uzlaşmanın vâki olmaması yani komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi durumunda komisyon, nihaî teklifini tutanağa geçirmektedir (TSUY. m. 10)⁸⁹⁹. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihaî

⁸⁹⁷ *“Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda kamu alacağının kesinleşebilmesi için uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın yükümlü veya ceza muhatabına tebliğ edilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, davacının uzlaşmaya icabet etmemesi nedeniyle uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağın kendisine tebliğ edilmesi, tutanağın tebliğinden itibaren kalan süre içinde veya dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde ödeme emri dayanağı ihbarnamelere dava açılmamış olması gerekmektedir. Olayda ise, davacı kooperatife uzlaşma tutanağın tebliğ edilmediği, ve ek 7. madde gereğince, davacı kooperatifin adına yapılan cezalı tarhiyata karşı dava açma süresi yeniden başlatılarak kamu alacağının kesinleştirilmediği görüldüğünden dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı anlaşılmaktadır.”* (Dş. 9. D., 17.06.2009 tarih ve E. 2008/1569, K. 2009/2698, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 25.11.2017).

⁸⁹⁸ **Candan**, s. 333; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 205; **Mustafa Gültekin**, s. 590-591 .

⁸⁹⁹ *“...uzlaşmanın vaki olmamış sayılması üzerine aynı günlü uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak düzenlenerek müştereken imzalanmış ve bir nüshası aynı tarihte şirket temsilcisine verilmiş ise de, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın davacıya tebliğ edilmesi gerekli olduğundan mahkemece, sözkonusu tutanağın bir nüshasının toplantı günü şirket temsilcisine verildiğine dair tutanak altındaki teslim şerhi tebliğ tarihi kabul edilerek, davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesinde yasaya uyarlık bulunma...”* dığı yönünde bkz. Dş. 4. D., 04.03.2002 tarih ve E. 2001/1561, K. 2002/801, www.kazanci.com, erişim tarihi: 19.03.2018.

teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vâki olmuş sayılmakta ve buna göre işlem tesis edilmektedir⁹⁰⁰. Uzlaşmanın vâki olmaması da kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmakla birlikte, uzlaşma usûlüne aykırılık sebebiyle dava açılmayacaksa, bu durumda artık doğrudan tarhiyat dava konusu yapılacaktır⁹⁰¹.

Uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma komisyonun teklifinin mükellefçe kabulü durumunda uzlaşma vâki olmuş sayılmaktadır. Tarafların karşılıklı irade uyuşması ile anlaşmazlık uyuşmazlık haline gelmeden sona ermektedir. Bu şekilde görüşme neticesinde uzlaşma sağlanırsa tutanak düzenlenerek (3 nüsha) durum tesbit edilir. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanmaktadır. Bir nüshası mükellef veya vekiline uzlaşma görüşmelerinin bittiği ve tutanağın düzenlenip imzalandığı anda, yani derhal verilmekte; imza karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir. Bir nüshası ise, gerekli işlem yapılmak üzere tutanağın imzalandığı tarihten itibaren üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilmekte; diğer nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanmaktadır. Uzlaşmanın sağlanarak uzlaşma tutanağının taraflarca imzalanması durumunda ortada sözleşme niteliğini haiz bir belge ve durum bulunduğundan komisyon tek taraflı iradesiyle uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar veremez⁹⁰².

d. Uzlaşma Toplantısının Yapılmaması

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesine göre, *“mükellefe bildirildikten sonra belirlenen uzlaşma gününde komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe tekrardan bildirilir”*. *“Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde*

⁹⁰⁰ Bkz. **Özyer**, s. 1154. Nihai teklifin dava açma süresinin sonuna kadar kabul edilebilmesi karşısında, dava açma süresinin mücbir sebeple geçmesi durumunda, vergi dairelerinin mücbir sebep halini dikkate alarak mükellef dilekçelerini kabul ettiklerinin görüldüğü yönünde bkz. **Karaca**, Mücbir Sebep, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 06.09.2017.

⁹⁰¹ Uzlaşmanın vâki olmaması sebebiyle düzenlenecek tutanağa karşı dava açılabileceği yönünde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 226. Uzlaşmanın vâki olmaması durumunda düzenlenen tutanağın hukukî niteliğinin, uzlaşmanın temin edilemediği durumda düzenlenen tutanaktan farklı olduğu, bu tutanağa karşı idarî dava açılmasının mümkün olmadığı yönünde bkz. **Candan**, s. 340-341; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 210.

⁹⁰² Bkz. **Candan**, s. 337. Aynı yönde bkz. Dş.3.D., 27.05.1999 tarih ve E. 1998/3766, K.1999/2187, (**Hatipoğlu**, www.lebilyalkin.com, erişim tarihi:08.08.2017).

sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.” Bu durumun komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tesbit olunması ve bu tutanağın uzlaşma dosyasında saklanması gerekmektedir (TSUY m. 11).

Uzlaşma görüşmesi için mükellefe ulaştırılacak çağrı yazısında, Yönetmelikte belirtilen içermesi gereken bilgileri içermemesi veya muhataba ulaşmasıyla uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı gün arasında on beş günlük sürenin bulunmaması durumunda çağrı usûlüne uygun yapılmamış sayılmaktadır. Bu durumda muhatabın, uzlaşma görüşmelerine katılmamış olmasından dolayı ortaya çıkacak sonuçlardan sorumlu tutulabilmesi mümkün değildir⁹⁰³. Mükellefe usûlüne uygun olarak tekrar çağrı yapılması gerekmektedir. Uzlaşma komisyonunun bu usûlsüz çağrı sebebiyle uzlaşmanın temin edilemediği yönünde karar vermesi hukuka aykırıdır.

5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

a. Genel Olarak

Mükellefin uzlaşma talep etmesiyle birlikte, uzlaşmanın sağlanıp sağlanmamasına göre mükellef ve vergi idaresi açısından bir takım sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Uzlaşmanın talep edilmesi öncelikle verginin tahakkukunu önlemektedir. Uzlaşma sonuçlanana kadar vergi/ceza tahakkuk etmeyeceği için vergi idaresince verginin takip ve tahsil edilebilmesi mümkün değildir. Vergi ödevlisinin uzlaşma talebiyle aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemeyecek; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılacaktır (VUK. ek madde 7/2). Nitekim uzlaşma kurumunun niteliği gereği de mükellef bir kere uzlaşma iradesini ortaya koymuşsa onun sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Her ne kadar kanun metninde uzlaşma talebinden önce dava açılması halinde davaya vergi mahkemelerince bakılmaya devam edilmeyeceğinden bahsedilse de aynı durum uzlaşma talep edildikten sonra dava

⁹⁰³ Candan, s. 331.

açılması durumu için de geçerlidir⁹⁰⁴. Nitekim bu durumda da uzlaşma iradesi mükellef tarafından ortaya konulduğundan uzlaşma kurumunun düzenleniş amacı gereği davanın incelenebilmesi için uzlaşma görüşmelerinin sonunun beklenmesi gerekmektedir.

Herhangi bir şekilde uzlaşma talebiyle birlikte dava açılmışsa ve bu dava karara bağlanmışsa uzlaşmanın sağlanması durumunda bu kararın geçersiz olacağı kanunda belirtilmektedir (VUK. ek m. 7). Ancak uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması ve bu arada da uzlaşma konusu olan vergi ve/ya da cezaya ilişkin vergi davasının karara bağlanması ve sonuçlanması durumunda bu kararın yine de hükümsüz olup olmayacağı tartışılabilir. Uzlaşmanın vâki olmaması durumunda durdurulan davanın görülmesine devam edileceği düzenlemesinden yola çıkarak herhangi bir nedenle uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadan verilen kararın uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması durumunda hükümsüz kılınmasını haklı kılacak bir nedenin olmadığı belirtilmektedir⁹⁰⁵. Ancak bu durumda mükellefin vergi davasının sonucuna göre konum alabileceğinin gözden uzak tutulmaması gerekmektedir. Dava lehine sonuçlanan mükellef, artık uzlaşma görüşmelerini sonuçlandırmak yerine, kendisi için daha lehe olan ve hükümsüz olmayacak vergi davasının sonucuna yönelebilir. Aksi bir durumda ise, yani vergi idaresinin lehine davanın sonuçlanması durumunda da vergi idaresi uzlaşma iradesi yerine mükellefe çok az bir indirim önerebilir. Mevcut yargılama düzeninde vergi davalarının süresi dikkate alındığında uzlaşma görüşmelerinin daha önce sonuçlanacağı da bir gerçektir. En iyi çözüm vergi mahkemesinin davaya devamının engellenmesi ve bu amaçla uzlaşmaya başvuruyu bekletici sorun yapmaktır. Uzlaşma başvurusundan vergi mahkemesinin nasıl haberdar olacağı sorusu akla gelebilir. Bu durumda, uzlaşma komisyonu bir vergi davası açıldığından haberdarsa uzlaşma başvurusunu

⁹⁰⁴ **Candan**, s. 316. Kanunî düzenlemede, vergi mahkemesinin uzlaşma talebinin sonuçlanmasını bekletici sorun olarak dikkate almasını sağlayacak yol ve yönteme değinilmesinin yerinde olacağı yönünde bkz. **Taştan**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁹⁰⁵ Bkz. **Candan**, s. 317; **Küçükkaya**, Uzlaşma, s. 192; **Karataş Durmuş**, s. 206. Danıştay ise, uzlaşma istemi karara bağlanmadan dava açılmış olmasını uyumsuzluğun esasının incelenmesine engel bir durum olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmektedir. Dş.VDDGK, 24.02.2006 tarih ve E. 2005/331, K. 2006/37, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, erişim tarihi: 19.10.2017. Dava açmak suretiyle çözüm yöntemi konusunda seçimini yapmış bulunan mükellefe yeniden idarî çözümden yararlanma imkânının tanınmasının gereksiz olduğu, dava açtıktan sonra uzlaşma talebinde bulunan mükellef tarafından yapılan uzlaşma talebinin kabul edilmemesi ya da uzlaşmaya varılmış olsa bile uzlaşmanın geçersiz sayılması gerektiği yönünde bkz. **Taştan**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

vergi mahkemesine bildirmelidir⁹⁰⁶. Ancak haberdar olmaması durumunda, bu bildirim, davanın tarafları özellikle de davacı taraf olan mükellef yapmalıdır⁹⁰⁷.

Uzlaşmanın sağlanması veya sağlanamaması durumlarında mükellef ve vergi idaresi açısından farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlar vergi mükellefi, vergi idaresi ve üçüncü kişiler açısından ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Uzlaşma görüşmelerine müvekkilin katılmaması veya katılmasına rağmen uzlaşma tutanağının imzalamaması veya ihtirazî kayıtla imzalamak istemesi uzlaşmanın temin edilemediği durumlar, komisyonun teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi ise, uzlaşmanın vâki olmaması olarak ifade edilmekle birlikte uzlaşmanın sonuçları her iki durum için de genel olarak aynıdır⁹⁰⁸. Bu sebeple uzlaşmanın vâki olmaması ve temin edilememesi uzlaşmanın sağlanamadığı durumlar; uzlaşmanın vâki olması ise, uzlaşmanın sağlandığı durum olarak ele alınmaktadır. Mükellef ve vergi idaresi açısından uzlaşmanın sağlanması ve sağlanamamasına ilişkin sonuçlar ayrı ayrı incelenmektedir.

b. Vergi Mükellefi Açısından

aa. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda mükellef dava açma yoluna gidebilecektir (VUK. ek m. 7; TSUY. m. 13). Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, vergi ödevlisi dava açma süresinin bitmesine 15 günden daha fazla kaldıysa bu süre içinde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açabilir (VUK. ek m. 7, TSUY. m. 13)⁹⁰⁹. Tutanağın mükellefe tebliğ tarihi dava açma süresinin başlangıcı

⁹⁰⁶ Uzlaşma komisyonu dışında, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 94'üncü maddesine göre bu durumda vergi mahkemesine yazı yazılması gerektiği servis notu ile İhtilafli İşler Servisi'ne bildirileceği belirtilmektedir. Bkz. <http://oemislemyon.blogspot.com/2012/01/otomasyonlu-vergi-daireleri-islem.html>, erişim tarihi: 01.04.2019.

⁹⁰⁷ Bkz. **Candan**, s. 316-317; **Karataş Durmuş**, s. 205; **Nas**, Uzlaşma, s. 222.

⁹⁰⁸ Uzlaşmanın temin edilememesi ile vâki olmaması arasındaki fark mükellefin komisyonun teklifini kabul edecek olması durumunda ortaya çıkar. Diğer bir fark ise, dava açma süresi açısından olabilir. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda tutanak, uzlaşma gününden sonra tebliğ edilebileceğinden, uzlaşma görüşmesinin yapılması gereken gün ile tutanağın tebliğ edildiği tarih arasındaki süre kadar dava açma süresi farklı olacaktır. Bkz. **Özyer**, s. 1155-1156.

⁹⁰⁹ Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddesinde tanıyan bu ek 15 günlük dava açma süresinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda, çalışmaya

olarak kabul edilmektedir. Ayrıca tutanak tebliğ edilmeden uzlaşmanın sağlanamadığının bilinmesi durumunda açılan davanın görülmesine de bir engel bulunmamaktadır⁹¹⁰.

Uzlaşmanın temin edilmemesi ve uzlaşmanın vaki olmaması durumları ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bunun sebebi, farklı durumları ifade etmek için olup, genel sonuçları bakımından farklılık yaratmak için değildir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu ek madde 7’de sadece uzlaşmanın vâki olmaması durumunda dava açılabileceğinden bahsedilmekle birlikte uzlaşmanın temin edilememesi hallerini de bu kapsam içerisinde düşünmek gerekmektedir. Aksi durum, yani, uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda mükellefin dava açma hakkının ortadan kalktığı gibi bir yorum uygun olmayacaktır⁹¹¹. Vergi hukukundaki yorum kuralları gereğince vergi

ara vermenin sona erdiği tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağına yönelik hükmün, ek 15 günlük dava açma süresine uygulanıp uygulanmayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Danıştay kararlarında genel olarak söz konusu ek sürenin niteliği itibarıyla dava açma süresi olduğu dikkate alınarak İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 8’inci maddesinin üçüncü fıkrasının bu süreye de uygulanacağı belirtilmektedir. Bkz. Dş. 3. D., 17.11.1987 tarih ve E. 1986/2928, K. 1987/2595, (Candan, s. 353). Böylelikle uzlaşmanın sağlanamaması halinde verilen ek 15 günlük dava açma süresinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda bu süre çalışmaya ara vermenin sona erdiği tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. Diğer görüş ise, son günün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde uzayacak olan sürelerin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda gösterilen genel nitelikli süreler olduğu, idarî dava açma süresinden ayrı olarak tesbit edilen ek dava açma süresinin özel nedenle ve özel amaçla konulan bir süre olduğu, bu sebeple de bu sürenin ara verme zamanına rastlaması durumundan etkilenmeyeceğidir. Bkz. Candan, s. 353. Uzlaşma sağlanamadığına ilişkin tutanağın uzlaşma talep edene tebliğiyle dava açma süresinin sona ermesine 15 gün veya daha fazla bir süre kalmışsa bu süre içerisinde dava açılabileceği belirtilmektedir. Bu durumda bu sürenin bitimi çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda ara vermenin bitiminden itibaren bu süre yedi gün uzamış sayılmaktadır. Çünkü dava açma süresi içerisinde halen bulunmaktadır. Dava açma süresi de İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanımızca dava açma süresinin bitmesi veya 15 günden daha az kalması durumunda uzlaşma talep edene tanınan 15 günlük ek dava açma süresi de Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmesine rağmen dava açma süresidir ve son günü çalışmaya ara verme dönemine rastlaması durumunda bu sürenin sona ermesinden itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.

⁹¹⁰ Bkz. Karakoç, Süreler, s. 139; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 99; Karakoç, Genel Vergi, s. 754; Karakoç, Ders Kitabı, s. 567. “...Uzlaşmanın vaki olmadığına öğrenilmesi üzerine açılan davanın görülmesine bir engel bulunmamaktadır...” (Dş. 4. D., 29.11.1984 tarih ve E. 1984/3445, K. 1984/4308, İspir/Yağmurlu/Özbalcı, s. 416-417). “Dosyanın incelenmesinden, 9.3.2000 tarihli uzlaşma komisyonu toplantısına yükümlüyü temsilen ...'in katıldığı ve aynı tarihli uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağına da bu kişi tarafından imzalandığı anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi mahkemesince uzlaşma komisyonu tutanağının mükellefe tebliğ edildiği tarih araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken tutanağın imzalandığı tarih dikkate alınarak davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” (Dş. 3. D., 09.01.2003 tarih ve E. 2000/3173, K. 2003/607, www.kazanci.com, erişim tarihi: 06.04.2019).

⁹¹¹ Bkz. Karakoç, Süreler, s. 139-140; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 99; Karakoç, Genel Vergi, s. 755; Karakoç, Vergi Ceza, s. 245; Karakoç, Ders Kitabı, s. 568; Kızılot/Kızılot, s. 281-282; Karataş Durmuş, s. 220. Uzlaşmanın vâki olmaması ile temin edilmemesinin farklı şekillerde ve

kanunları, lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade etmekte; lâfzın açık olmadığı durumlarda vergi kanunlarındaki hükümlerinin konularındaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde bulundurularak yorumlanması gerekmektedir (VUK. m. 3/A/2). Bu düzenlemeden yola çıkarak, tarhiyat sonrası uzlaşma ile vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmadan vergi idaresi ile mükellefi bir araya getirerek anlaşmazlığı çözmek; çözümün sağlanamaması durumunda ise, yargı yolunda uyumsuzluğa çözüm aramak amaçlanmaktadır. Uzlaşmanın vâki olmaması ile uzlaşmanın temin edilememesi arasında böyle bir farklılığın yaratılmak istendiği gibi bir sonuca ulaşmak mümkün değildir. Ayrıca uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda dava açma hakkının vergi ödevlisinin elinden alınması Anayasa’da yer alan hak arama hürriyetine de aykırı bir durum oluşturacaktır. Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu da uzlaşmanın sağlanamadığı tüm durumlarda uzlaşmaya konu edilen vergi ve/ya da cezaya karşı dava açma yoluna gitme imkânı olduğuna karar vermiştir⁹¹². Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği’nin 13’üncü maddesinde de uzlaşma vâki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebileceği düzenlenmektedir. Uzlaşmanın vâki olmama ve temin edilememe hallerinde dava açılmasına Vergi Usul Kanunu’nda da ilgili maddede yer verilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir. Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda Danıştay, buna ilişkin tutanağın mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilirliğini kabul etmektedir⁹¹³. Ancak burada temin edilmemesiyle vâki olmaması arasında dava açma

maddelerde düzenlenmesinin (1998 yılındaki değişiklikten önce temin edilememe Kanun’un ek 5’inci maddesinde düzenlenmişti), ek 7’nci maddede sadece uzlaşmanın vâki olmamasının sonucunda dava açılacağına yer verilmesinin ve her iki kavramı da kapsayan ortak bir kavrama yer verilmemesinin karşısında uzlaşmanın temin edilememe hallerinde dava yolunun kapalı olduğu savunulmaktadır. Bkz. **B. Doğrusöz**, Uzlaşma, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 18.09.2017.

⁹¹² Dş. İBK., 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 25.11.2017.

⁹¹³ Bkz. Dş. İBK., 23.10.1986 tarih ve E. 1986/2, K. 1986/2, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 25.11.2017. “Uzlaşmanın amacının vergi tarh eden idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlünün uyumsuzluk çıkarmadan anlaşabilmelerini sağlamak olduğu gözönünde bulundurulduğunda, kamun koyucunun uzlaşma davetine katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile yasal engellerden dolayı uzlaşma istemi reddedilen (ki bu durumda uzlaşmanın temin edilememesi hali sözkonusudur) yükümlü arasında dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği söylenemez. Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun 23.10.1986 günlü, E: 1986/2, K: 1986/2 sayılı kararı da “Uzlaşmanın vaki olmaması kavramı Ek 5. maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak belirtilmiş olan hususları da kapsadığından daha önce dava açılmamış ise uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7. maddede belirtilen koşullarla dava açılabilirliği” yolundadır.” (Dş. 11. D., 20.09.2000 tarih ve E. 1999/1497, K. 2000/3435, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 25.11.2017).

süresi bakımından bir farklılık yaratmanın mümkün olmadığı; uzlaşmanın temin edilmeme durumunda da dava açma süresinin bitimine 15 günden fazla kalmışsa bu süre içerisinde, 15 günden az bir süre kalmışsa veya süre bitmişse de ilgili tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün içinde vergi ödevlisinin dava açması gerektiği düşünülmektedir.

Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda yeniden uzlaşma talebinde de bulunulamayacaktır (VUK. ek m. 1). Her ne kadar Yönetmelikte uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda tekrar uzlaşma talebinde bulunulamayacağı belirtilse de uzlaşmanın vâki olmadığı durumlar da Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde belirtilmekte ve uzlaşmanın sağlanamadığı her iki durumda da uzlaşma için tekrar mükellef başvuramayacaktır. Bu kısıtlama tabii ki uzlaşma konusu yapılan vergi ve/ya da ceza için geçerlidir. Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda mükellefin daha önceden düzenlenen tutanağa ve bu karara karşı idarî yargıya başvuru hakkına sahip olduğu açıklanmıştır. Bu kapsamda eğer uzlaşmanın temin edilememesi kararına karşı mükellefin açtığı davada, uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin herhangi bir hukuka aykırılık ortaya çıkarsa ve mükellefin bu dava lehine sonuçlanırsa bu durumda uzlaşma talebinde bulunan mükellefe yeniden görüşmelere katılma çağrısı yapılacağından bu durumda artık bu mükellefin tekrar uzlaşabilme ihtimali ortaya çıkmaktadır⁹¹⁴.

Vergi idaresince, eğer daha önceden mükellef dava açmışsa, uzlaşmanın vâki olmadığı vergi mahkemesine bildirilecektir (VUK. ek m. 7). Böylelikle vergi ödevlisinin uzlaşma talebi olması sebebiyle duran davanın görülmesine devam edilir.

bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Uzlaşmanın sağlanması durumunda üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit edilen hususlar hakkında vergi ödevlisi dava açamayacağı gibi hiçbir mercie de şikâyette bulunamayacaktır (VUK. ek m. 6, TSUY. m. 12)⁹¹⁵. Kendisine hem vergi tarh edilen hem de ceza kesilen mükellef her ikisi için uzlaşmaya başvurursa ama

⁹¹⁴ Bkz. **Candan**, s. 347.

⁹¹⁵ Danıştay, kaçakçılığa bağlı olarak üç kat kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşmaya konu edilerek uzlaşmaya varılması durumunda, yapılan hatanın idarece fark edilerek tutanağın iptali ve cezalı tarhiyatın yapılmasını, uzlaşmanın kesinliği ilkesine aykırı bulmuştur (Dş. 4. D., 20.12.1999 tarih ve E. 1999/653, K. 1999/4781, **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 216).

sadece bunlardan biri üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine karşı dava açamayacaktır (VUK. ek m. 7/3)⁹¹⁶. Hakkında vergi salınmış ve ceza kesilen mükellef bunlardan sadece biri için uzlaşmaya başvurmuşsa uzlaşmaya konu ettiği vergi veya cezaya karşı dava açamayacaktır.

Vergi mükellefince dava açılmaması için uzlaşmanın kanuna uygun olarak yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesine ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'ne uygun olarak sonuçlandırılan uzlaşma ancak her iki tarafı da bağlayan geçerli bir uzlaşma olarak ele alınabilecek ve bundan sonra uzlaşmanın sonuçları ortaya çıkabilecektir. Kanuna uygun olmayan bir uzlaşma sonucunda vergi mükellefinin dava açma hakkını her halükarda kaybettiğini söylemek mümkün değildir⁹¹⁷. Bu çerçevede mükellefiyette hata olması durumu örnek verilerek, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin mükellefi olmayan kişi tarafından yapılan bir uzlaşma söz konusu olduğunda bu kanunî mükellefi değiştirecek bir sonuca sebep olamayacağından mükellef, mükellefiyet konusunda hukuka aykırılık iddiasında bulunabilmelidir⁹¹⁸. Bu durum hata düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilir. Ancak hata düzeltme yolunda düzeltilmediyse, hata düzeltme talebinin reddine ilişkin (hata düzeltme başvurusu yapıldığı zamana göre şikâyet başvurusu da reddedildikten sonra) dava açılabilmesi mümkündür.

Mükellefin uzlaşma talebinden önce veya uzlaşma talebinden sonra uzlaşma konusu ettiği vergi ve/ya da ceza hakkında dava açması durumunda uzlaşmaya varılma hususu ilgili mahkemeye bildirilerek, davanın incelenmeksizin reddedilmesi sağlanmaktadır (TSUY. m. 13). Daha önceden de bahsedildiği üzere uzlaşma

⁹¹⁶ Hak arama özgürlüğü açısından tartışma yapılırken bu konuya değinildiğinden o başlığa atıf yapmakla yetinilmektedir. Ortakların tümü veya bir kısmının vergi aslında uzlaşmasını şirketin ceza yönünden dava yoluna gitmesini engellemeyeceği yönünde bkz. **Nas**, Miktar, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 08.08.2017. Danıştay'ın da kollektif şirketlerin kazancı dolayısıyla ortaklar adına tarhedilen gelir vergisi ile şirket adına kesilen vergi cezasından birinde uzlaşılmasının, vergi mükellefi ortaklar cezanın muhatabı da şirket olmasından dolayı, diğerine karşı dava yoluna başvurulmaya engel olmayacağı yönünde de bir kararı bulunmaktadır. (Dş. 3.D. 17.03.1987 tarih ve E. 1986/2517, K. 1987/733, **Candan**, s. 367-368).

⁹¹⁷ Örneğin, uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat veya cezanın uzlaşma konusu edilmesi ve uzlaşmanın vâki olması durumunda uzlaşmanın kesinliğinde söz edilemez. Bu tür durumlarda mükellefin dava açma hakkının kaybetmemesi için uzlaşma komisyonunun tekrar toplanarak uzlaşma tutanağını iptal etmesi ve uzlaşmanın vâki olmadığına ilişkin tutanak düzenlemesi gerektiği hakkında bkz. Bkz. **Özyer**, s. 1157.

⁹¹⁸ Aynı yönde bkz. **Candan**, s. 362 vd.; **Erdem**, Ceza, s. 86; **Nas**, Uzlaşma, s. 147. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçları açıklanırken mükellefler açısından uzlaşmanın sağlanmasında hata durumuna değinildiğinden burada ayrıca açıklanmamıştır.

görüşmeleri sonuca bağlanmadan açılan davanın sonuçlanmasının yaptırımını verilen kararın hükümsüz sayılmasıdır⁹¹⁹. Uzlaşmanın sağlanması durumunda açılmış bir dava var ise, artık bu dava incelenemez. Yönetmelikte bu davanın reddolunacağı yönünde bir ifadeye yer verilmekle birlikte, aslında bu durumda “esas hakkında karar verilmesine yer olmadığı” kararının verilmesinin daha uygun olduğu belirtilmektedir⁹²⁰. Nitekim bu durumda vergi mahkemesi davanın konusuz kaldığına karar vermektedir. Uzlaşma sonucunda davaya devam edilmemesi ve uzlaşma sonucu oluşan mükellefin ve idarenin iradesinin, yargı organları tarafından verilecek bir karardan üstün tutulmuş olması, iki tarafı da tatmin eden ve uzlaşılan konuda tarafların en doğru sonuca ulaştığı kabulünün bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır⁹²¹.

Vergi Usul Kanunu’nun ek 9’uncu maddesi gereğince, üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında cezalarda indirim (VUK. m. 376) uygulanması söz konusu değildir. Aynı şekilde cezalarda indirimin uygulandığı cezalar da uzlaşmaya konu edilemezler. Ancak, adına ceza kesilen, uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirmesi durumunda hakkında kesilen vergi cezası için cezalarda indirim uygulanması mümkündür. Bu durumda uzlaşma görüşmelerinin ne zaman sona ereceğinin bilinmesinin mümkün olmaması sebebiyle sürenin başlangıcı ile son ermesinde belirsizlik söz konusu olmakta ve sürenin her somut olaya göre belirlenmesi gerekmektedir⁹²². Bu durumda cezalarda indirim talebinde bulunma süresinin son gününün uzlaşma tutanağının imzalanması gereken gün olduğu belirtilmektedir⁹²³. Uzlaşma sağlanamadıysa, daha öncede belirtildiği gibi, dava açma süresi içerisinde veya dava açma süresi geçmişse Vergi Usul Kanunu’nun Ek 7’nci maddesinde tanınan ek dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim talebinde bulunmak mümkündür.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması durumunda ceza kesinleşmiş olmakta, uzlaşma sonucu ceza azaltılsa ve bu şekilde kesinleşmiş olsa bile aynı

⁹¹⁹ Burada hükümsüz sayılma sadece uzlaşma sağlanması durumunda mı ortaya çıkacak yoksa uzlaşma sağlanmadığı durumlarda da karar hükümsüz sayılacak mı tartışması daha önceden yapıldığı için o bölüme atıf yapmakla yetinilmiştir (Bkz. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları Genel Olarak başlığı).

⁹²⁰ **Candan**, s. 360-361.

⁹²¹ **Erdem**, Ceza, s. 86.

⁹²² **Karakoç**, İndirim, s. 3699.

⁹²³ **Karakoç**, İndirim, s. 3699.

nevi'den kesilecek cezalar için tekerrürün uygulanması söz konusu olacaktır⁹²⁴. Nitekim, cezanın kesinleşmesi, bu cezaya karşı başvurulabilecek herhangi bir kanun yolunun bulunmamasını ifade etmektedir. Uzlaşma tutanakları da kesin olup, uzlaşılan vergi ve/ya da cezalara karşı dava açılmamakta, hiçbir mercie şikâyetle bulunulamamaktadır (VUK ek m. 6). Aynı şekilde kesilen ve kesinleşen bir vergi ziyai cezası bulunsa; tekerrürün uygulanacağı bir sürede ikinci kez bir vergi ziyai cezası kesilse (VUK m. 339 gereği) bu vergi ziyai cezası için tekerrür hükümleri uygulanacak ve bu ceza üzerinden uzlaşmaya başvurulabilecektir. Tarhiyatla birlikte kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma görüşmeleri neticesinde sıfırlanmış olması durumunda ise, cezanın sadece parasal yönünün mü kalktığı yoksa cezanın sıfırlanmasıyla vergi ziyai cezasının ortadan kalkmasına mı yol açtığı tartışılmaktadır. Bir görüş, uzlaşmayla kesilen ceza tutarının tahsil edilebilirliği hukuken ortadan kaldırmaktaysa da idarece daha önce kesilen cezanın varlığını ve bu cezanın dayanağı olan vergi ziyai kabahatini ortadan kaldırmadığı yönündedir. Ortada tahsil edilecek bir ceza bulunmamakla birlikte uzlaşmanın sağlanması nedeniyle kesinleşmiş bir kabahat ve ceza söz konusu olacağından, mükellefin daha sonra aynı neviden bir kabahat işlemesi durumunda tekerrür hükümlerine tâbi olacağı belirtilmektedir⁹²⁵. Diğer görüş ise, cezanın sıfırlanması durumunda kesinleşen bir cezadan söz edilemeyeceği, ödenmesi mümkün olmayan ve ödenmemesi halinde cebren takip ve tahsil yoluna gidilemeyen bir cezanın varlığından ve kesinleşmesinden bahsedilemeyeceği, bu sebeple uzlaşma ile silinmiş olan bir ceza esas alınarak tekerrür hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmayacağı yönündedir⁹²⁶. Gerçekten de uzlaşma sonucu cezanın sıfırlanması durumunda kesinleşmiş bir cezanın varlığında söz edilemez. Nitekim, uzlaşma sonucu cezanın sıfırlanması durumunda vergi ziyai kabahatinin işlenmediğinin söylenemeyeceği gibi bu kabahatin işlendiğine yönelik bir tesbitin de yapıldığını söylemek mümkün değildir. Kaldı ki, tekerrür hükümlerini uygulamak için cezanın kesinleşmesi

⁹²⁴ Bkz. **Küçükaya**, Tekerrür, s. 198; **Işık**, s. 19; **Pala**, s. 136; **İnaltong**, s. 12. Ayrıca bkz. Dş. 3. D., 14.02.1989 tarih ve E. 1988/1552, K. 1989/387, **Işık**, s. 19.

⁹²⁵ **Özyer**, s. 859-860; **Organ/Çevikcan**, s. 60; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 153; **Küçükaya**, Tekerrür, s. 199-200; **Pala**, s. 136; **İnaltong**, s. 12. Ancak yanlış hali ve hata bulunması nedeniyle uzlaşmaya başvurulması durumları için farklı düşünülmesi gerektiği belirtilmektedir. Uzlaşma komisyonu da bu sebeplerin varlığını kabul ederek cezanın kesilmesine yer olmadığına ve cezanın terkinine karar verirse, ortaya çıkan ve vergi kabahatine ilişkin açıklama da içeren bu uzlaşma tutanağının tekerrüre esas alınmaması gerektiği yönünde bkz. **Küçükaya**, Tekerrür, s. 200.

⁹²⁶ **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 113; **Işık**, s. 28.

aranmaktadır. Kesinleşen bir cezanın olmaması durumunda da tekerrür hükümlerini uygulamak mümkün değildir. Bu sebeple uzlaşma sonucu cezanın sıfırlanması durumunda bu ceza tekerrüre esas olmaz.

c. Vergi İdaresi Açısından

aa. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşma komisyonunun önerdiği tutar mükellefçe kabul edilmediği durumlarda bu tutar tutanağa yazılmaktadır. Nitekim mükellef tutanakta yazılı olan bu tutarı dava açma süresinin son gününe kadar kabul ettiğini vergi dairesine bildirirse uzlaşma sağlanmış olacaktır (TSUY. m. 10). Uzlaşmanın diğer sağlanamadığı durumlarda ise, böyle bir imkân vergi ödevlisine verilmemektedir. Çünkü mükellefin görüşmeye gelmediği durumlarda zaten ortada teklif edilen bir tutar bulunmamaktadır. Mükellefin komisyonlardaki görüşmeye katılması ancak tutanağı imzalamaktan imtina etmesi veya ihtirazî kayıt koymak istemesi durumlarında da böyle bir imkân mükellef için getirilmemiştir. Uzlaşmada amacın anlaşmazlıkları kısa sürede çözmek olduğu düşünüldüğünde aslında tutanağın imzalanmakta imtina edilmesi veya ihtirazî kayıtla imzalanmak istemesi durumlarında da komisyonun uzlaşmak için teklif ettiği tutarı tutanağa geçirmesi, daha sonradan uzlaşma tutanağındaki miktarın mükelleflerce veya ceza muhataplarınca kabulünün de mümkün olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında uzlaşmanın vâki olmaması durumunda uzlaşma konusu vergi ve/ya da cezanın Vergi Usul Kanunu'nun 112 ve 368'inci maddeleri ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi çerçevesinde ödeneceği belirtilmektedir. Sadece kanun metninde uzlaşmanın vâki olmadığı durumlardan bahsedilmiştir. Uzlaşmanın temin edilemediği hallerde de uzlaşma konusu olan vergi ve/ya da cezanın tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu durumlarda da tahsil veya ödeme bu hüküm çerçevesinde yapılacaktır. Bu düzenlemeye göre, uzlaşmanın sağlanamaması ve uzlaşma talep edilen vergi ve/ya da ceza hakkında dava açılmaması durumlarında,

- Uzlaşma konusu olan vergi, taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içerisinde; taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmişse tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde; taksit süresinin kısmen geçmesi durumunda ise, yalnız geçmiş olan taksitler için tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde;
- Uzlaşma konusu edilen ceza ise, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içerisinde

ödenmelidir. Uzlaşmanın sağlanmadığında uzlaşma talep edenin uzlaşma konusu vergi ve/ya da ceza hakkında dava açması durumunda ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca dava açılması, tarh edilen verginin ve cezanın tahsil işlemlerini durduracağından, tahakkuk gerçekleşmeyecektir. Bu durumda vergi mahkemesi kararının vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Ayrıca ödenen vergi aslı için de gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacaktır (VUK. m. 112). Gecikme faizi, mükellefin sonradan komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bildirmediği takdirde tarh edilen vergi için, verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar; teklifi kabul ettiğini dilekçeyle bildirdiği takdirde ise, verginin normal vade tarihinden bildirim tarihine kadar olan müddet için hesaplanacaktır⁹²⁷. Ödeme zamanları içerisinde vergi ve/ya da cezanın ödenmemesi durumunda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil işlemlerine girişilir ve gecikme zammı ile tahsil edilir (AATUHK. m. 51).

bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Uzlaşma sağlanması durumunda, uzlaşma komisyonlarınca düzenlenecek tutanak kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmelidir (VUK. ek m. 6, TSUY. m. 12). Uzlaşmanın sağlanmasıyla vergi dairesinin uzlaşmanın temelini oluşturan vergi ve/ya da cezaya ilişkin olarak vergi dairesinin bu tarihyatın yapılmasını gerektiren nedene dayanarak yeniden vergi incelemesi yapması mümkün değildir. Üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir sebepten dolayı ise (farklı maddî ve hukukî sebepten dolayı), vergi idaresinin yeniden vergi

⁹²⁷ Bkz. Meriç/Deligöz, s. 176.

incelemesi yapmasına ve bu inceleme sonucunda vergi tarh ettirmesine hukukî bir engelin bulunmadığı belirtilmektedir⁹²⁸.

Uzlaşmanın sağlanarak anlaşmazlık sona erdirilmesinden sonra artık vergi dairesince matrah arttırılması yoluna da gidilmemesi gerekir. Bu konuda verilen Danıştay'ın İçtihadı Birleştirme Kararı'nda, takdir komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza hakkında uzlaşmaya varılmış olması, idarenin o matrahın miktarı konusundaki davadan vazgeçtiği; bu konudaki uyuşmazlığın da uzlaşma yoluyla son bulduğu anlamına geleceği; taraflar arasındaki uzlaşmanın, aynı konuda bir tarafın dava hakkını ortadan kaldırırken, diğer tarafın davaya devam edebileceğini kabul etmenin, hukuk mantığına aykırı bir sonuç oluşturacağı belirtilmiştir. Karara göre davasının görülmesini isteyen idarenin, uzlaşmayı kabul etmemesi gerekmekte; hem uzlaşmayı kabul etmenin, hem de aynı konuda idarece yaratılan uyuşmazlığın incelenmesini istemenin, uzlaşma müessesesinin amacına ters düşeceği ve kesin olarak sonuçlanmış bulunan aynı konuya ilişkin uyuşmazlığı yeniden canlandırmak gibi açıklanamayacak bir çelişkiye yol açacağı vurgulanmıştır. Diğer taraftan uzlaşmanın bütünlüğü olarak ifade edilebilecek olan, uzlaşmanın uyuşmazlığın tamamını kapsayacağı ilkesi de vergi ve cezada uzlaşmış olması halinde, matrahın arttırılması isteğiyle vergi dairesince açılan davanın son bulduğunun kabulünü gerektireceğini ifade etmiştir⁹²⁹.

⁹²⁸ **Candan**, s. 371; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 226; **Karataş Durmuş**, s. 217. Dş.VDDK. 13.06.2003 tarih ve E. 2002/592, K. 2003/333 (**Karataş Durmuş**, s. 217). Vergi ve cezaların ilgili olduğu dönem için uzlaşmayla sonuçlanmış olsa bile aynı konu ve aynı dönem için yeniden vergi incelemesi yapılabileceği; mevcut düzenlemede dava açmanın ve şikâyette bulunmanın engellendiği; vergi incelemesinin engellenmediği; Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinin de buna izin verdiği; ancak muhtemel itirazları önlemek için bu maddede veya uzlaşma ile ilgili maddelerde bir düzenleme yapılması gerektiği yönünde bkz. **Demirci**, s. 29-30. Uzlaşmanın kesinliğine yönelik tartışma tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmasının idare açısından sonuçları açıklanırken yspıldığından, burada ayrıca üzerinde durulmayacaktır. Bkz. İkinci Bölüm, III, A, 5, c, bb. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu.

⁹²⁹ Dş. İBK. 2.7.1985 tarih ve E. 1985/5, K. 1985/4 (RG. 22.12.1985-18966). Azlık oyu ise; *"Kanunda uzlaşma sağlanmasının vergi dairesi davası üzerindeki etkisi konusunda herhangi bir hüküm yer almamıştır. Halbuki Ek 7 nci maddenin ikinci fıkrasında «Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma isteminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.»* denilmek suretiyle, uzlaşmanın yükümlü davası ve bunun sonucunda verilecek karar üzerindeki etkisi açıkça belirtilmiştir. Vergi dairesi davası hakkında buna benzer bir düzenleme yapılmamış olması, vergi ve ceza üzerindeki uzlaşmanın, vergi dairesinin matraha karşı açtığı davanın incelenmesine ve karara bağlanmasına engel olmadığını göstermeye yeterli sayılmalıdır. Bu anlayış ve yorum, kanunun konuya ilişkin hükümlerinin sözüne uygun olduğu gibi amacına da uygundur....Uzlaşmanın bütünlüğü kuralına dayanılarak, salınan vergi ve cezada uzlaşma sağlanmış olmasının, vergi dairesinin matrahın miktarına ilişkin

Vergi idarelerinin de takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlara karşı dava açma hakkı karşısında (VUK. m. 377/2), takdir komisyonu kararına karşı takdir edilen matrah üzerinde uzlaşmaya varılması durumunda, uzlaşma verginin matrahını da kapsadığından, vergi idaresinin artık bu matrahın belirlenmesine karşı dava açması da mümkün değildir⁹³⁰.

Uzlaşmada, uzlaşma komisyonu ile mükellefin iradesinin uyuşması ile taraflar arasında artık bir anlaşma sağlanmış olacağından, komisyonun tek taraflı tasarrufu ile uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar verilmesi kural olarak mümkün değildir⁹³¹.

Uzlaşmaya varıldıktan sonra idare tarafından hata yapıldığı fark edilerek uzlaşma tutanağının iptal edilmesi halinde bu durumun ve uzlaşma talebinin reddine dair yazının başvurana tebliğ edilmesi; bu işlem sonrası uzlaşmaya konu cezalı tarhiyat için yeniden ihbarname tebliğ edilmesi gerekmektedir. Böylelikle uzlaşma başvurusu yapan mükellefin dava açma hakkını kullanması engellenmemiş olmaktadır⁹³².

Uzlaşılan verginin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanacaktır. Uzlaşma sağlanması ve uzlaşılan tutarın gecikme faiziyle birlikte ödenmemesi durumunda, uzlaşma geçersiz hale gelmemektedir. Bu durumda vergi idaresi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil işlemlerine girişmektedir. Ancak bu durumun uzlaşma kurumunun amaçlarından olan anlaşmazlığı bir an önce çözerek, alacağın hızlı bir şekilde hazineye intikalini sağlamayı gerçekleştirmeye elverişli olmadığı belirtilerek, uzlaşmanın sonucunda uzlaşılan tutarın ödenmemesi durumunda uzlaşmanın geçersiz

davasının incelenmesini engellediğinin kabulünde de isabet yoktur." şeklindedir. Söz konusu kararın incelenmesi için bkz. **Kumrulu**, s. 10 vd.

⁹³⁰ Bkz. **Candan**, s. 370.

⁹³¹ **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 97; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 755; **Karakoç**, Vergi Ceza, s. 243; **Karakoç**, Ders Kitabı, s. 566.

⁹³² Bkz. "*Olayda, uzlaşma talebi üzerine 29.7.2005 tarihli tutanak ile varılan uzlaşma sonrası davalı idarece hata yapıldığından bahisle uzlaşma tutanağının iptali ile uzlaşma talebinin reddine dair işlem 24.10.2005 tarihinde tebliğ edilen davacıya, bu işlem sonrası uzlaşmaya konu cezalı tarhiyat için yeniden ihbarname, beyana dayalı vergiler içinde tahakkuk fişi düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekirken davalı idarece verginin yeniden tarh ve tahakkuku yoluna gidilmeyerek, mükellefin ilk tarh ve tahakkuk üzerine var olan dava hakkını kullanmasına imkan tanınmayarak uzlaşma komisyonu kararının iptali ile ödeme emri gönderilmek suretiyle doğrudan cebri icra yoluna gidilmesinde isabet bulunmamaktadır.*" (Dş. 9. D., 07.05.2008 tarih ve E. 2007/87, K. 2008/2306, www.kazanci.com, erişim tarihi: 14.03.2018). Vergilendirmedeki hatanın uzlaşma sırasında fark edilmesi durumunda, uzlaşmanın sağlanmasına rağmen, hatanın varlığına dayanarak yargıya gidilebilmesi gerektiği yönünde bkz. **Şenyüz**, Ceza, s. 319.

sayılacağına ve bu durumda uzlaşma görüşmelerinden önceki tutarın tahsil edilmesine yönelik bir düzenleme yapılması gerektiği belirtilmektedir⁹³³.

ç. Üçüncü Kişiler Açısından

Vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma sadece tarafları bağlamakta olup, üçüncü kişiler üzerinde herhangi bir sonuç doğurmamaktadır. Üçüncü kişilerin uzlaşmaya başvurmaları durumunda da diğer uzlaşma tutanaklarından faydalanmaları da mümkün değildir. Yapılan uzlaşma tutanakları sadece taraflar açısından hüküm ve sonuç doğurduğundan sonraki yapılan uzlaşma görüşmelerine önceden yapılan uzlaşmaların bir etkisi bulunmamaktadır.

d. Ödeme Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun ek 8'inci maddesine göre, uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanunî ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca uzlaşılan vergilerde, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı veya komisyonun uzlaşmanın vaki olmaması sebebiyle düzenlenen tutanağa geçirilen nihaî teklifin uzlaşma talep edence Yönetmelikte belirlenen süre içerisinde kabulü uyarınca kabul edildiğinin vergi dairesine dilekçe ile bildirildiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi işletilmektedir. Bu sebeple mükellef uzlaşma tutanağında kabul edilen tutarla birlikte söz konusu maddeye göre hesaplanan gecikme faizini ödemesi gerekmektedir.

⁹³³ Okur, s. 99-100. Aynı yönde bkz. Budak, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017; A. Demir, www.vergidunyasi.com erişim tarihi: 27.10.2017.

e. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim İlişkisi

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef, dava açmak yerine cezalarda indirimden yararlanma yoluna da gidebilir (VUK. ek m. 9). Hem uzlaşmadan hem de cezalarda indirim imkânından yararlanmak ise, mümkün değildir. Cezalarda indirim yoluna uzlaşmanın sağlanamaması durumunda hangi süre içerisinde başvurulabileceği konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Uzlaşma sağlanamazsa ve sağlanamamasının ortaya çıktığı anda 30 günlük dava açma süresi dolmamışsa, sürenin dolmasına da 15 günden fazla bir süre varsa bu süre içerisinde mükellef cezalarda indirim talebinde bulunabilecektir. Dava açma süresi dolmuş veya dolmasına 15 günden az bir süre varsa mükellefe 15 günlük ek süre verilir veya süre 15 güne tamamlanır⁹³⁴. Bu ek dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim talebinde bulunma hakkının olup olmadığı tartışmalıdır. Danıştay'ın içtihadı 15 günlük ek dava açma süresinde cezalarda indirimden mükellefin yararlanacağı yönündedir⁹³⁵.

Cezalarda indirim talebi için olan 30 günlük sürenin esnek tutulmasının sebebinin, bu kurumun amacıyla ilgili olduğu, amacın kamu borçlusu tarafından yargı yoluna başvurmadan gönüllü olarak ödenmesinin sağlanması olduğu, bu sebeple de ek dava açma süresi içerisinde cezalarda indirimin de talep edilebileceği belirtilmektedir⁹³⁶. Diğer görüş ise, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda cezalarda indirim düzenlenmesinden ancak uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliğinde dava açma süresi bitmemişse ve bu sürenin bitimine kadarki olan zaman içerisinde faydalanılabileceği yönündedir⁹³⁷. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun cezalarda indirimi düzenleyen 376'ncı maddesinde başvurusu süresinin kaç gün olduğu ve başlangıç tarihinin açık bir şekilde belirlendiği; ek 7'nci maddedeki ek

⁹³⁴ “Sözü edilen ek dava açma süresi, tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve cezalar için öngörülmüş olup, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmayan özel usulsüzlük cezasının ek süreden yararlandırılması mümkün bulunmadığından, 15.11.2008 tarihinde tebliğ edilen özel usulsüzlük cezasına karşı otuz günlük yasal süresi içinde dava açılması gerekirken, uzlaşma başvurusu yapılan vergilere ilişkin olarak tanzim edilen uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanakta sonra, 19.01.2009 tarihinde açılan davanın bu kısmının süre aşımı nedeniyle inceleme olanağı bulunmadığından, yazılı gerekçe ile özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülme...” diği yönünde bkz. Dş. 3. D., 23.02.2011 tarih ve E. 2009/4804, K.2011/628, www.kazanci.com, erişim tarih: 25.11.2017.

⁹³⁵ Dş. 4. D., 13.03.1989 tarih ve E. 1988/1409, K. 1989/1264, www.kazanci.com, erişim tarih: 25.11.2017

⁹³⁶ Bkz. **Karakoç**, İndirim, s. 3693 vd.; **Türkay**, s. 116; **Nas**, Tarhiyat Sonrası, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 11.09.2017.

⁹³⁷ **Candan**, s. 354.

sürenin cezalarda indirim hakkının kazanılması için de geçerli olacağına ilişkin bir düzenleme olmadığı; bu hallerde indirim hakkından ancak 30 günlük dava açma süresinin dolmamış olması kaydıyla yararlanma imkânı olduğu ifade edilmektedir. Kanımızca, uzlaşmanın sağlanamadığına yönelik tutanağın tebliğinde sadece dava açma süresi sona ermemişse uzlaşma talep edeni cezalarda indirim imkânından yararlandırmak uzlaşmaya başvuruyu tercih edilebilir olmaktan çıkarmaktadır. Nitekim bu durumda mükellef bir kere uzlaşmaya başvurarak uzlaşma başvurusunda geçecek süreye kendisi müdahale edemeyeceği için cezalarda indirim hakkını kaybetme ihtimaliyle de karşı karşıya kalacaktır. Ek olarak verilen dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim hakkını kullanma imkânının da mükellefe verilmesi uzlaşmanın amacıyla uyumlu olduğu gibi yargı yükünü de hafifletecek bir işlev görecektir.

IV. GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA

A. Genel Açıklama

Gümrük idaresi ile yükümlü⁹³⁸ arasında gümrük vergisi ile ilgili uygulamalardan kaynaklanan anlaşmazlıkların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için Gümrük Kanunu'nda⁹³⁹ bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yolu olarak uzlaşma ve itiraz yolu kabul edilmektedir. Gümrük vergisinden kaynaklı anlaşmazlıkların çözüm yolu olarak uzlaşma, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşmada olduğu gibi yükümlü açısından zorunlu bir başvuru yolu değildir. Buna karşın itiraz yolu ise, gümrük vergileri açısından tüketilmesi zorunlu bir başvuru yoludur. Nitekim itiraz yolu tüketilmeksizin, gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümünün sağlanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, gümrük yükümlüsü, idarî aşamada çözüm yollarına başvurup

⁹³⁸ Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan açıklamalar için kanun “mükellef” tabirini kullandığı için bu tâbir kullanılmış olmakla birlikte, Gümrük Kanunu “yükümlü” tâbirini kullandığı için bu başlık altında yapılan açıklamalarda yükümlü tâbiri tercih edilmiştir.

⁹³⁹ 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 4.11.1999-23866).

kendisini tatmin eden bir sonuca ulaşamadığı takdirde anlaşmazlığın/uyuşmazlığın çözümü için -süre şartına uymak kaydıyla- yargı yoluna başvurabilmektedir.

Gümrük Kanunu'nu hem maddî anlamda gümrük vergilerini (yani gümrük vergisinin konusunu, yöneldiği kişinin hak ve ödevlerini, vergi idaresinin yükümlü ve/ya da sorumlu karşısındaki yetkilerini belirlemeye yönelik düzenlemeleri) hem de şekle ve usûle ilişkin düzenlemeleri içermekle birlikte⁹⁴⁰, Vergi Usul Kanunu, kural olarak sadece şekle ve usûle ilişkin hükümleri içeren bir kanundur. Bu sebeple diğer vergi türlerinde olduğu gibi (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi) şekle ve usûle ilişkin konularda gümrük vergilerine Vergi Usul Kanunu hükümleri değil, Gümrük Kanunu'nun hükümleri uygulanacaktır (VUK. m. 2)⁹⁴¹. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma düzenlemesini gümrük vergileri için uygulamak mümkün olmamaktadır. Yakın bir tarihe kadar gümrük vergileri için uzlaşma uygulaması bulunmamaktaydı. Uzlaşma kurumu, 6111 sayılı Kanun'un⁹⁴² ile yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenmiş, gümrük vergileri için de uygulanabilir hale gelmiştir⁹⁴³. Gümrük vergileri açısından yeni bir uygulama olan uzlaşmayla ilgili başvuruların usûl ve esasları ise, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde⁹⁴⁴ düzenlenmektedir.

Gümrük vergilerinde uzlaşmanın uygulanmaya başladığı tarihten 30 Mart 2017'e kadar 15765 anlaşmazlık için uzlaşmaya varıldığı; 959 tanesinde ise, uzlaşamadığı ve %94'lük bir başarı sağlandığı görülmüştür⁹⁴⁵. Gümrük vergilerinde yapılan uzlaşma istatistiklerine bazı bölgeler bakımından da yer verildiği

⁹⁴⁰ Gümrük Kanunu'nun yalnızca bir vergi kanunu olmadığı; esas itibarıyla idarî nitelikli bir kanun olduğu; idarî bir kanun olarak da hem bir maddî kanun hem de bir usûl kanunu niteliği taşıdığı; vergiye ilişkin hükümlerin olmasının bu niteliğini değiştirmedeği hakkında bkz. Dş. 7. D. 22.11.2007 tarih ve E. 2007/5552; K. 2007/4826, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi: 27.10.2017.

⁹⁴¹ Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde gümrük vergilerine itiraz yolunu düzenleyen 242'nci maddesine işaret edilmektedir. "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır" (VUK. m. 2).

⁹⁴² 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 25.02.2011-27857 mük.).

⁹⁴³ Gümrük Kanunu'nun ilk halinde gümrük cezalarında indirim düzenlemesine yer veren 244'üncü maddenin içeriği 5911 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 07.07.2009-27281) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Boş kalan madde numarası ise, gümrük vergileri açısından uzlaşma yolunu açan düzenleme ile doldurulmuştur.

⁹⁴⁴ RG. 27.08.2011-28038.

⁹⁴⁵ Gümrükler Genel Müdürlüğü Uzlaşma İstatistik Sonuçları için bkz. <http://ggm.ticaret.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/uzla%C5%9Fma.pdf>, erişim tarihi: 01.04.2019.

görülmektedir. Buna göre, 2018 yılı itibarıyla İstanbul Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonuna yapılmış olan toplam 2.718 başvurudan 76 tanesinin red edildiği, 1.480 tanesinde uzlaşma sağlandığı; görüşülen dosyalar itibarıyla uzlaşma oranının %96 olduğu belirtilmektedir⁹⁴⁶. Batı Marmara Bölge Müdürlüğü'nde ise, 2016 yılı istatistiklerine yer verilmiş; buna göre, 128 uzlaşma başvurusundan, 117 tanesinde uzlaşma sağlanmış, bir tanesinde uzlaşma temin edilememiş, 10 tanesinde uzlaşma sağlanamamıştır⁹⁴⁷. Bu istatistiklere göre, uzlaşmaya başvurulması durumunda yüksek oranda uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

Yapılan çalışmanın konusunu esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu kapsamında uygulanan uzlaşma oluşturmakla birlikte, gümrük vergilerinde uzlaşma usûlüne değinme gereği duyulmuştur. Nitekim gümrük vergilerindeki uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-9'uncu maddelerinde düzenlenen "*tarhiyat sonrası uzlaşma*" kurumu ile benzerlik göstermektedir⁹⁴⁸. Bu sebeple her iki kanunda düzenlenen uzlaşma kurumu genel açıklamalar bakımından aynılık taşımaktadır. Bu başlık altında ise, Gümrük Kanunu ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında gümrük vergileri için uzlaşma kurumunun farklı olan yönlerine yer verilmektedir⁹⁴⁹.

⁹⁴⁶ 2017 yılı itibarıyla İstanbul Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonuna yapılmış olan toplam 2.942 başvurudan 74'ünün reddedildiği, 548'inin işleminin devam ettiği, görüşülen dosyalar itibarıyla uzlaşma oranının %97 olduğu belirtilmektedir. Bkz. <http://istanbulbolge.ticaret.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri>, erişim tarihi: 01.04.2019.

⁹⁴⁷ Bkz. <https://batimarmara.ticaret.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri/2016-yili-uzlasma-istatistikleri>, erişim tarihi: 01.04.2019.

⁹⁴⁸ Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde düzenlenmekle birlikte, Gümrük vergilerinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma ayrımı söz konusu değildir. Gümrük vergileri için tarh aşamasından değil, tahakkuk aşamasından bahsedilmekte, bu aşama beyannameye dayanan tarh usûlünde olduğu gibi tarh işlemini de kapsamaktadır. Nitekim gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilmektedir (GK m. 197/1). Bkz. **Oktar**, Sistem, s. 258 vd. Gümrük vergilerinden kaynaklanan anlaşmazlıkların giderilmesi için getirilen uzlaşma kurumu da vergi hukukundaki uzlaşma kurumuyla benzer amaçlarla düzenlenmiş ve bu sebeple beklenen faydalar konusunda aynılık taşımaktadır. Gümrük vergilerinden kaynaklı anlaşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümünün amaçlarına ilişkin bkz. **Yağan**, s. 105 vd.; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 81 vd.; **Gök**, s.283-284.

⁹⁴⁹ Gümrük vergilerinde uzlaşma yolu bakımından ayrıca bkz **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 75 vd.; **Gök**, s. 280 vd.

B. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Usûlü

1. Genel Olarak

Gümrük vergilerinde uzlaşma usûlü açıklanırken, öncelikle, gümrük vergileri bakımından uzlaşmanın şartlarına yer verilmektedir. İkinci olarak, gümrük vergilerinde uzlaşma komisyonlarının nasıl oluştuğu açıklanmakta; son olarak ise, uzlaşma talep edilebilecek süre ve bu talebin yapılma şekli üzerinde durulmaktadır.

2. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Şartları

Gümrük Kanunu'nun 224/1 maddesine göre, "*beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda belirtilen cezalar hakkında*" uzlaşmaya başvurulabilmektedir. Maddeye göre, iki durumda uzlaşmaya başvurulabilmektedir. İlki, gümrük idaresinin tespitinden önce yükümlü tarafından verilen düzeltme beyanlarında belirtilen farklılıklarla ilgili uzlaşmaya başvurulabilmesidir⁹⁵⁰. Aslında bu genel vergi hukuku açısından beyan ile matrah farklılıklarının bildirilmesinin - diğer şartların da varlığı halinde - Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah kurumunun konusunu oluşturabilecek durumdur⁹⁵¹. İkincisi ise, gümrük idaresince yapılan kontroller sonucunda oluşan matrah farkının tahakkuk ettirilerek yükümlüye tebliğ edilmesi durumunda uzlaşmaya başvurulmasıdır.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında çerçevesi çizilen hükmün içeriği, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4, 5 ve 6'ncı maddelerinde

⁹⁵⁰ Bu yönde bkz. **Selen**, s. 227. Buna karşın uzlaşılacak gümrük vergisi tutarının beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklar olduğu; bu yönü ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan incelemeye dayalı olarak tespit edilen matrah farkına ilişkin tahakkuk edecek vergiye karşılık geldiği hakkında bkz. **Coşkun Karadağ/ Organ**, s. 384.

⁹⁵¹ **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 91; **Gök**, s. 287. Gümrük Kanunu 244'üncü maddesinde "*Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları*" ifadesi kullanılarak kapsam belirlenmektedir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği madde 4'de ise, "*Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları*" ifadesi kullanılmıştır. Gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilen farklılıkların da bu anlamda gümrük uzlaşması kapsamında olduğu görülmektedir.

gümrük uzlaşmasına tâbi olan ve olmayan alacaklar şeklinde ayrıntılandırılmıştır⁹⁵². Uzlaşmaya konu edilebilecek vergiler GUY'nin m. 3'te *“ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümü”* olarak tanımlanmıştır⁹⁵³. Ayrıca yükümlü tarafından yapılan beyanın; ilgili gümrük idaresi tarafından kontrolü, ikinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol, ertelenmiş kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü de uzlaşma kapsamındadır⁹⁵⁴.

“Uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergi ve cezaların tür itibariyle bir kısmı için de yapılabilir” (GUY. m. 5/2). Ancak aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir (GUY. m. 6/2). Tahsilât aşamasında olanlar ise, uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır (GUY. m.6/3). *“Alacağın 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması halinde uzlaşma talebinde bulunulamaz”* (GUY. m. 6/4). Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca *“uzlaşma komisyonlarının sekreteryâ hizmetlerini yürüten birimlerince, Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesi dikkate alınarak, uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırılır”*. *“Bu araştırma sırasında; Adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke*

⁹⁵² Uzlaşmaya konu olabilecek ve olamayacak alacaklar ile ilgili açıklamalar için bkz. **Selen**, s. 227, 228; **Kılıç**, s. 353 vd.; **Coşkun Karadağ/ Organ**, s. 374; **Yüce/Çelikkaya**, s.186; **Ercan**, Kabahatler, s. 238, 239; **Korkmaz/Ünal**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 19.09.2017; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 92 vd.; **Gök**, s. 288-290.

⁹⁵³ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1 no'lu listesinde uzlaşmaya başvurulabilecek vergiler; *“Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telif Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telif Edici Vergi (ihracat) ve TRT Bandrol Ücreti”* dir. Ek 2 no'lu listede ise, uzlaşmaya başvurulabilecek para cezaları yer almaktadır. Buna göre, *“4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddelerinde; 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinde; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinde ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde düzenlenen kabahatlere ilişkin para cezaları”* uzlaşma kapsamındadır. *“Ekli listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilir”* (GUY. m.5).

⁹⁵⁴ Bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 93-94; **Gök**, s. 288-290.

veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunmuş olması, Adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması, İlgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişki olduğu sonucuna varılır” (GUY. m. 6/5). “İlişki olup olmadığı hususu, uzlaşma sürecinin her aşamasında değerlendirilir. Aksi bir tespit olması durumunda, uzlaşma yapılmaz” (GUY. m. 6/6). Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 21’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında “Uzlaşılan alacakla ilgili olarak Kaçakçılık Kanunu’na göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliği’nin 579’uncu maddesine göre işlem yapılır” düzenlemesi yer almaktadır⁹⁵⁵. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun suçlar ve kabahatler başlıklı 3’üncü maddesi kapsamında yer alan fiillere uygulanacak cezalar uzlaşma kapsamına alınmamıştır. Bu fiillerle cezaya sebep olması durumu uzlaşma yapıldıktan sonra tesbit edilse bile uzlaşmanın hüküm ve sonuçları ortadan kalkmaktadır ve uzlaşma sonucunda tahsil edilen ceza iade edilmektedir⁹⁵⁶.

Gümrük vergileri açısından uzlaşmaya “yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda” başvurulabilir (GK m. 244). Bu kapsamda uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar hata hali dışında tarhiyat sonrası uzlaşmayla benzerlik göstermektedir⁹⁵⁷.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 12’nci maddesinde ise, uzlaşma başvurusunda bulunabilecek kişilere yer verilmektedir. Bunlar, “yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri, veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri”dir.

⁹⁵⁵ “Bir fiilin hem Kanunun hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre işlem yapılıp yapılmayacağını tespit eder. Soruşturma veya kovuşturma sonucunda Kanunda tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Kanuna göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir.” (GY. m. 579).

⁹⁵⁶ Gök, s. 290.

⁹⁵⁷ Bkz. Demirbaş Aksüt/Gök, s. 96-101. Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu’ndaki uzlaşma kurumlarının değerlendirilmesi için bkz. İrteş Gülşen, s. 117 vd.

Gümrük Kanunu'nda tanımlar maddesinde “gümrük yükümlülüğü”, “yükümlünün gümrük vergilerini ödenmesi zorunluluğunu” (GK. m. 3/8-b); “yükümlü” ise, “yükümlülüğü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri” ifade etmektedir (GK. m. 3/11). Bu kapsamda gümrük vergisinin yükümlüsü, malî yükü taşıyan ya da yükümlülüğün maddî boyutunu kısmen ya da tamamen gümrük idaresi karşısında yerine getirmekle sorumlu olan kişi/kişiler olarak belirlenebilir⁹⁵⁸. Gümrük Kanunu'nu yükümlülüğü, genel vergi hukukundaki sorumluluğu da kapsayacak şekilde tanımlamış olması sebebiyle vergi tekniği anlamında sorumluluk, gümrük vergileri açısından söz konusu olamamaktadır⁹⁵⁹. Dolayısıyla gümrük idaresi ile muhatap olup yükümlü adına maddî ve şekli ödevleri yerine getirecek kişileri sorumlu sayarak irdeleyebilmek mümkün değildir.

3. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Komisyonları

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği madde 7, 8 ve 9'da uzlaşma komisyonları düzenlenmektedir⁹⁶⁰. Bu düzenlemelerde uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin yer ve miktar itibariyle sınırları da çizilmektedir. Ayrıca “uzlaşma komisyonu çalışmaları gizlidir” (GUY m. 21/4).

“Komisyonlar⁹⁶¹ üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve oy çokluğuyla karar alır” (GUY. m. 7/4). “Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu

⁹⁵⁸ Bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 102; **Gök**, s. 21 vd.

⁹⁵⁹ Gümrük vergileri açısından sorumlu kavramının yükümlü tanımından çıkarılmış bir sonuç olduğu yönünde bkz. **Tuncer**, s. 203. Ayrıca bkz. **Gök**, s. 24. Gümrük vergilerinde uzlaşmaya başvurabilecek olanlar kapsamında yükümlülük ve sorumluluğa ilişkin olarak bkz. **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 102 vd.

⁹⁶⁰ Uzlaşma komisyonları ile ilgili açıklamalar için bkz. **Selen**, s. 226; **Kılıç**, s. 360, 361; **Coşkun Karadağ/ Organ**, s. 377; **Yüce/ Çelikkaya**, s. 189; **Ercan**, s. 244; **Demirbaş Aksüt/Gök**, s. 108 vd.; **Gök**, s. 296 vd.

⁹⁶¹ “Uzlaşma kapsamına giren alacaklara ilişkin uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur. Bölge Müdürü veya belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık eder. Merkezî Uzlaşma Komisyonları, Müsteşar, Müsteşar Yardımcıları, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrole ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Müsteşar tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur. Komisyonlara, Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık eder.” (GUY. m. 7).

oluşturulur” (GUY. m. 7/6). Uzlaşma başvurularında; “konusu 500.000 TL’ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları; 500.000 TL’yi aşanlar için ise, Merkezî Uzlaşma Komisyonu yetkilidir. “Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacaklar birden fazla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezî Uzlaşma Komisyonunun yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır” (GUY. m. 9/ 1,2).

“Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tesbitinde, her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı; beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı; aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü dikkate alınır” . (GUY m. 9/3). “Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması esastır. Aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tesbitinde para cezalarının toplamı dikkate alınır” (GUY m. 9/4). Uzlaşma konusu tutarların tesbitinde fer’i alacaklar dikkate alınmaz (GUY. m. 9/ 5).

4. Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Talep Süresi ve Şekli

Gümrük anlaşmazlıklarında yükümlü, gümrük vergi ve cezalarına karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ya idareye itiraz etmekte ya da uzlaşma yoluna başvurabilmektedir (GK. m. 244). Sürenin itiraz süresi ile aynı belirlenmesine rağmen uzlaşma itiraz yoluna engel değildir. *“Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanunun 242’nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. Ancak, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz.” (GUY. m. 25).*

Süresi içerisinde yapılan uzlaşma başvurusu, itiraz veya dava açma süresinin uzaması sonucunu doğurmaktadır. *“Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi*

halinde, süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde, süre üç gün uzar” (GUY m. 14).

On beş günlük uzlaşma başvuru süresi gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye tebliğinden itibaren başlamaktadır. Sürelerin hesabında da Tebligat Kanunu⁹⁶² hükümleri esas alınmaktadır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nde uzlaşma talebinin şekli hususunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmektedir. *“Uzlaşma talebinde bulunabilmek için, EK-3’te yer alan forma uygun olarak, uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine dilekçe ile müracaat edilir”* (GUY m. 10/1). Burada dikkat edilmesi gereken husus yönetmelikte uzlaşma komisyonlarının görevine ilişkin belirlediği sınırdır. Buna göre konusu 500.000 TL’ye kadar (bu tutar dahil) olanları için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarına; 500.000 TL’yi aşanlar için ise Merkezî Uzlaşma Komisyonlarına başvurulması gerekmektedir (GUY. m. 10/1). *“Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir”* (GUY. m. 10/3). *“Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya bölge müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması halinde söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilir. Bu durumda yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine de başvurulabilir”* (GUY. m. 10/4).

“Uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi⁹⁶³ tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede, başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı; başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı; alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği; uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı hususları

⁹⁶² 7201 Sayılı Tebligat Kanunu (RG. 19.02.1959-10139).

⁹⁶³ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 20’nci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri, merkezde Gümrükler Genel Müdürlüğü; taşrada ise, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinin idare âmirleri tarafından belirlenecek birimler tarafından yürütülür.

değerlendirilir. Usule ilişkin şartları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilir” (GUY. m. 13/1).

“Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuşsa, usûle ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde ise, üç iş günü ek süre verilir. Verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde talep reddedilir” (GUY. m. 13/2). “Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idarî işleme karşı itiraz veya yargı yolu açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir” (GUY. m. 13/3).

“Uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır. Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir” (GUY m. 15/1). “Yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilir” (GUY m. 15/2). “Uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dahil, katılacak kişi sayısı üçü geçemeyecektir”(GUY. m. 15,3).

“Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde sonuçlandırılması esastır” (GUY m. 18/1). Görüşmelerin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi haline bağlı olarak bu süre aşılabılır. “Bu durumda Komisyon, söz konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar çalışmalarına devam eder” (GUY. m. 18/1).

C. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Sonuçları

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde üç nüsha düzenlenen uzlaşma tutanağı komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından

imzalanır. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü veya gümrük müdürlüğüne gönderilir (GUY. m. 16/4).

“Uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğünce derhal yerine getirilir” (GUY. m. 21/1). “Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir” (GUY. m. 21/2). “Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz; hiçbir mercie şikâyet veya itirazda bulunulamaz; herhangi bir idarî inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez; geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz” (GUY. m. 21/3).

Uzlaşma temin edilemediği hallerde ise, temin edilememe nedeni belirtilmek suretiyle komisyonca üç nüsha halinde uzlaşma tutanağı düzenlenir. *“Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır” (GUY. m. 16/5).*

Uzlaşmanın vâki olmaması halinde; komisyonun nihaî teklifi tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. *“Yükümlü, süresi içerisinde olmak kaydıyla, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde belirtilen sürenin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vâki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir” (GUY. m. 16/6).*

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara karşı, uzlaşmanın vâki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren süresi içerisinde itiraz/dava yoluna gidebilir (GUY. m. 22/1).

“Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz” (GUY. m. 22/3). “Üzerinde

uzlaşılan cezalar hakkında da Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz" (GUY. m. 23).

"Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir" (GUY m. 24/1). "Uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır (GUY. m. 24).

"Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için itiraz hakkı ile uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanun'un 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. Ancak, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz" (GUY. m. 25).

V. UZLAŞMA KURUMUNA YÖNELİK ÖNERİLER

A. Uzlaşma Kurumunun Sistemde Var Olması Gerekliliği

1. Genel Olarak

Uzlaşma kurumunun vergi hukukunda varlığını devam ettirmesi yönünde olan görüşler olmakla birlikte, uzlaşmanın kaldırılması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Uzlaşma kurumunun kaldırılması yönündeki görüşlerin çoğu ise, uzlaşmanın temel ilkelere aykırı olması sebebine dayanmaktadır⁹⁶⁴. Bu açıdan, uzlaşma kurumunun temel ilkeler bakımından değerlendirilmesi yapılırken de belirtildiği üzere, hukukun temel ilkelerinden olan hukuk devleti, eşitlik ilkesi ve hak arama özgürlüğünün, özelde vergi hukuku açısından vergilerin kanunîliği ve vergi adaleti ilkesinin ihlâl edildiği belirtilmektedir. Uzlaşmanın kaldırılması gerektiği yönündeki görüşlerin diğer bir dayanağı ise, yargıdaki iş yükünü azaltmanın ve kamu alacağının hızlı tahsilini sağlamanın önündeki engellerin uzlaşmayla

⁹⁶⁴ Uzlaşma kurumunun temel ilkelere aykırılık oluşturması sebebiyle kaldırılması gerektiği yönünde bkz. E. Yılmaz, s. 348; Özel, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017; Ozansoy, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017; Usta, s. 130-131.

kaldırılmayacağıdır. Bu görüşler çerçevesinde uzlaşmanın yerine veya uzlaşmayla birlikte sistemde var olabilecek çözüm yolları üzerinde tartışılmaktadır.

Bu başlık altında öncelikle, uzlaşmanın varlığının vergi hukukunun temel ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır. İkinci olarak, kamu alacağının tahsilini hızlandırmak ve yargıdaki iş yükünü azaltmak amacıyla uzlaşmanın yerine veya uzlaşmanın yanında var olabilecek çözüm yollarının neler olabileceği yönündeki tartışmalara yer verilmektedir. Son olarak ise, uzlaşma kurumunun sistemde var olması gerekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmaktadır.

2. Uzlaşmanın Varlığının Vergi Hukukunun Temel İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergi idaresi, bağlı yetki ile donatılmış olup, kanun hükmünü uygulamak zorundadır. Kanunîlik ilkesi gereği, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte doğan vergi borcunu, idare, kanunlara uygun şekilde tahsil etmelidir⁹⁶⁵. Uzlaşmada ise, idarenin takdir yetkisinin bulunduğu bir durumla karşılaşmaktadır. Bu noktada uzlaşmanın iki yönünün bulunduğu bahsedilebilir. Uzlaşma görüşmelerinde, işin esasına girerek bir değerlendirmenin yapılması durumunda kanunîlik ilkesi zarar görmemektedir. Şöyle ki, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesi üzerine, tarhiyat sonrası uzlaşmada da vergi/ceza ihbarnamesi üzerine mükellefin uzlaşma hakkı doğmaktadır. Mükellef uzlaşmaya başvurarak, aslında idarenin kararını yeniden tartışmaya açmaktadır. Daha önce de üzerinde durulduğu üzere, vergi idaresinin ve mükellefin üçüncü bir kişi olan uzlaşma komisyonu önünde bir araya gelmelidir. Bu görüşmelerde aslında vergiyi doğuran olay tartışılmalıdır. Karşılıklı yapılan açıklamalar üzerine, idarenin yeniden bir vergi ve ceza önermesi, bu süreçte de uzlaşma komisyonunun taraflara yardımcı olması mümkündür. Kanunla konulan bir verginin kaldırılmasından ziyade vergi incelemesinin sonuçlarının taraflar açısından değerlendirilmesi ve tartışılmasına zemin hazırlanması amaçlanmaktadır. Bu da ancak işin esasına girerek durumun taraflarca ve uzlaşma komisyonunca değerlendirildiği uzlaşma görüşmelerinin yapılmasıyla mümkün olacaktır. Diğer yönü ise, mükellefle bir araya gelen vergi idaresi, vergi incelemesinde veya

⁹⁶⁵ Bkz. **Taylar**, Vergi, s. 84 vd.

vergi/ceza ihbarnamesinde herhangi bir sorun olmamasına rağmen, başka etkenleri düşünerek bir indirim oranının önerilmesidir. Bu durumda vergi aslı ve/ya da cezasında uzlaşmak, kanunîlik ilkesi açısından aykırılığa sebep olmaktadır. Bu noktada ise, uzlaşma, vergi aslı ve/ya cezasının daha hızlı ve az maliyetli şekilde tahsiline imkân sağlamakta ve kamu yararını gerçekleştirmeye aracılık etmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi esas olmakla birlikte yasama ve yürütme organı arasındaki ayrımın yumuşatıldığı da dikkate alındığında, uzlaşma, vergilerin tahsilinde sınırlı olarak idareye takdir yetkisi verilmesi gereken bir alanı oluşturmaktadır. Uzlaşılabilir meblağın vergi ve ceza adaletini sarsmaması ve cezaların etkinliğini etkisiz hale getirmemesi önem taşımaktadır. Uzlaşma ile kanunî sınırlar içinde kişiler lehine bir düzenleme getirildiği, kişiler bakımından kanunîlik ilkesini zedelenmediği, uzlaşmanın yalnızca devlet yönünden vergilerin kanunîliği ilkesini zedelediği, kişinin sosyal ve ekonomik durumunun, güvenliğinin ve özgürlüğünün zarar görmediği de vurgulanmalıdır⁹⁶⁶.

Vergi cezası üzerinde uzlaşmaya varılması vergi ödevini zamanında yerine getiren mükellef ile getirmeyen arasında bir eşitsizlik yaratmamaktadır. Ancak zamanında ne kadar vergi ödeyeceğini doğru şekilde beyan eden mükelleften verginin tamamı alınırken, vergisini eksik beyan eden ancak inceleme sonucunda ek veya yeni vergi tarhiyatı yapılan mükelleften gecikme faiziyle alınan vergi aslı üzerinden indirim yapılması eşitlik ilkesine aykırı görünmektedir.

Uzlaşmaya başvuru mükellefler ve/ya da ceza muhatapları için zorunlu bir yol değildir. Bu sebeple bir mükellef uzlaşmaya başvuru yolunu seçebilecekken, diğer mükellef de dava açarak buna ilişkin riskleri göze alıp dava sonucunu bekleyebilir. Nitekim dava açan mükellef için davayı kazanması durumunda daha avantajlı bir durum oluşabilir. İki mükellefin de uzlaşmaya başvurması ve her bakımdan benzer özelliği taşımaları durumunda idare genel olarak aynı oranda bir indirim uygulama yoluna gitmektedir. Bir mükellefin bu miktarı kabul etmesi; diğerinin kabul etmemesi ise, iradî bir durum olup, dava riskini göze alıp almamakla ilgilidir. Her durumda aynı olan iki mükellefe gerekçe sunmaksızın farklı oranlar uygulanmak istenmesi ise, eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bu farklılığın arka plânında hukukî veya uygulamaya yönelik ilkelerin değil de başka sebeplerin

⁹⁶⁶ Güneş, s. 207.

bulunması idarenin işleyişindeki bozukluktan kaynaklanmaktadır. Hukuk dışı yollarla mükellefler arasında böyle bir ayırımın yapılması uzlaşma kurumunun ortadan kaldırılmasıyla düzelecek nitelikte değildir. Böyle bir durumda idarenin kendi iç işleyişini gözden geçirmesi ve iç denetimin artırılması daha yararlı olacaktır.

Uzlaşmanın vergi hukukundaki ilkelere aykırılığı değerlendirilirken en önemli hususlar, vergi aslı ve/ya da cezasından ne kadar indirim yapılacağı; bu indirimin miktarının neye göre belirleneceği ve mükellefler arasında yapılacak farklı indirimlerin hangi sebebe dayandığının ortaya konulmasıdır. İndirimin gerekçesinin haklı bir sebebe dayanması son derece önemlidir. Nitekim uzlaşma ile vergi incelemesi sırasında veya sonucundaki vergi müfettişinin kararının, taraflar ve tarafların dışında soruna daha dışarıdan bakan uzman bir kişiyle/komisyonla değerlendirilmesi, işin esasına girerek neden ek veya yeni tarhiyat yapıldığı ve/ya da ceza kesildiği üzerinde tarafların tartışması ve bu tartışma sonucunda tarafların güçlü ve güçsüz olduğu yönler değerlendirilerek bu değerlendirme üzerine bir tutar üzerinde anlaşmaları sağlanmalıdır. Böylelikle vergi idaresinin, vergi incelemesi sonucunda oluşan iradesini, mükellefle birlikte yeniden değerlendirme imkânına sahip olması, vergi ve cezaların kanunîliğine aykırılık teşkil etmeden, gerektiği durumlarda vergi aslında ve/ya da cezasında indirim yapılmasını mümkün hale getirecektir. Sorunun esası üzerinden bir değerlendirme yapılarak, tarafların birbirlerini dinlemeleri sonucunda o sorunu çözmeye özgü bir indirim önerilmesi ve bu indirim üzerinde anlaşmaya varılması eşitlik ilkesi açısından herhangi bir problem oluşturmayacaktır. Nitekim bu durumda mükelleflere kendi özel durumlarına göre indirim uygulamasının gerekçesi bulunmaktadır.

3. Uzlaşma Yerine veya Uzlaşmanın Yanında Önerilen Yollar

Yargıdaki iş yükünü azaltmanın ve kamu alacağının hızlı tahsilini sağlamanın önündeki engellerin uzlaşmayla aşılamayacağı belirtilmektedir. Uzlaşmadan ziyade, *“Gelir İdaresi’nin çağdaş anlayışa kavuşturulması, vergi idaresinin etkin çalışması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, hukukun üstünlüğü ilkesinin vergi idaresinin uygulamalarında korunması, mükelleflerle vergi idaresi arasında güven, istikrar gibi sorunların ortadan kaldırılması, vergi kanunlarının sık sık*

*değiştirilmemesi, vergi kanunlarının uygulanmasında fark gözetilmemesi” gibi önlemlerin alınması gerektiği vurgulanmaktadır*⁹⁶⁷. Bu çerçevede sistemden uzlaşmanın kaldırılmasıyla ortaya çıkan boşluğun cezalarda indirim etkinliğinin artırılmasıyla doldurulabileceği üzerinde de durulmaktadır⁹⁶⁸.

Uzlaşmanın kaldırılarak, yerine, vergi incelemeleri öncesinde veya sırasında ya da sonrasında, mükelleflerce, vergisel yükümlülükleriyle ilgili olay ve işlemlerinin hangi aşamada ve ne ölçüde açıklığa kavuşturulduğunu, mükelleflerin vergi inceleme elemanları ya da vergi idaresi ile ne ölçüde işbirliği yaptıklarını, mükelleflerin kanunlara aykırı hareketlerinin boyutunu, ciddiyetini ve ağırlığını, kanunla önceden belirlenmiş objektif ölçütler çerçevesinde dikkate alınmasını öngören bir sistem önerilmektedir⁹⁶⁹. Caydırıcılık ve fiilin derecesi ile uygulanan ceza arasındaki orantı gibi ceza hukukunun temel ölçütlerini de bu sistemin içinde barındıracağı belirtilmektedir.

Diğer bir öneride ise, vergi kaçacağını azaltmak ve vergiye uyumu sağlamak amacıyla bir “uzlaşmalı denetim modeli” ve “vergi notu” kavramı üzerinde durulmaktadır⁹⁷⁰.

⁹⁶⁷ Usta, s. 130-131.

⁹⁶⁸ Bkz. Usta, s. 130-131; Gökmen, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.10.2017. Aliefendioğlu, takdire ve keyfiliğe yer vermeyecek bir uygulamanın uzlaşmadan daha başarılı olabileceğini savunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin, cezalar yanında, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerde de % 20'ye varan bir indirim yapılmasını sağlayacak bir düzenlemenin yapılması gerektiği, uzlaşmanın sadece vergi hataları ve yanılma gibi hallerle sınır tutulabileceğini belirtmektedir (Aliefendioğlu, Uzlaşma, s. 15-16).

⁹⁶⁹ Söz konusu sistem önerisine ilişkin bkz. Gökmen, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 23.10.2017.

⁹⁷⁰ Söz konusu modele göre, mali müşavirler ve vergi denetim memuru taraflar olarak yer almakta olup, her vergi mükellefinin/müşterinin idarede bir temsilcisinin bulunması gerekmektedir. Vergi memuru her bir beyannameyi inceleyecek ve sorun gördüğünde mali müşaviri davet edecektir. Mali müşavir, vergi memurunu ikna ederse, incelemeye gerek yoktur tutanağı ile dosya kaldırılacaktır. Eğer ikna edemezse, memur düzeltme beyannameyi verilmesini talep edecektir. Bu beyanname verilmezse, memur, iş yeri denetim memuruna durumu bildirerek, mükellefin işyerinde mükellefin/müşterinin iş potansiyelini gözlemleyecek ve hazırladığı raporu denetim memuruna verecektir. Beyan edilenle iş potansiyeli arasında ciddi bir farkın olması durumunda, mali müşavir tekrar davet edilerek, düzeltme beyannameyi verilmesi istenecektir. Bu beyanname verilmezse ve bu durum mali yıl içerisinde iki kez gerçekleşirse mükellef/müşteri dosyası incelenmek üzere ilgili sektör denetmenine havale edilecektir. Sektör denetmeni uzmanlaştığı sektörle ilgili kendisine gelen dosya neticesinde etkili bir vergi incelemesine başlayacak ve nihai işlemleri kendisi yapacaktır. Denetim sürecinde mükellef/müşteri idareden bir “vergi notu” alacak ve bu not mükelleflerin denetim sürecinde gösterdiği işbirliğinden, vergisini tam ve zamanında ödemesine kadar çeşitli kriterlere göre verilecektir. Söz konusu not, takip eden yılda tahakkuk edecek vergilerde belirli oranlarda indirimler sağlanmasında kullanılabileceği belirtilmektedir. Modele ilişkin bkz. Avçin, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 30.10.2017.

Mükellef Risk Puanı göstergesinin oluşturulması da diğer bir öneridir. Birçok faktörün kendi içerisinde nispi olarak ağırlıklandırılması ile oluşturulacak Mükellef Risk Puanı göstergesi oluşturulması ve uygulanacak uzlaşma oranının bu puana göre belirlenmesi, böylelikle her mükellefe uygulanan yüksek düzeydeki aynı uzlaşma uygulamasının terk edileceği ve vergi adaleti ilkesine katkı sağlanacağı belirtilmektedir⁹⁷¹.

Çağdaş bir vergi sistemi için uzlaşmacı tavrın önemi vurgulanarak, vergi idaresi ile mükellef arasında vergi anlaşması yaparak verginin takibi ve tahsili yoluna gidilebileceği de ifade edilmektedir⁹⁷².

İdarî yargı alanındaki mahkemelerin içinde bulunduğu iş yükü; yargılamanın uzun sürmesi sonucunda hak kayıplarının telafisinde yaşanan zorluklar; bunun hukuk devleti ilkesiyle bağdaştırılamayacak olması ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu hususa ilişkin olarak Türkiye aleyhine hükmettiği tazminatlar dikkate alındığında arabuluculuğun idarî yargı alanında kullanılabileceği de savunulmaktadır. Arabuluculuğun özellikle Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere belli Avrupa ülkelerinde kullanılıyor ve ciddi faydalar temin ediliyor olması karşısında, idarî yargı alanının kendine özgü şartları göz önüne alınarak arabuluculuğun idare hukuku ve vergi hukuku alanında da uygulanmasının bir gereklilik olduğu ortaya konulmaktadır. Konusunu belli bir paranın oluşturduğu uyuşmazlıkların (örneğin, tazminat talebinin reddine dair işlemler, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler ile bunların zam ve cezaları, idarî para cezalarının⁹⁷³)

⁹⁷¹ Gaygılı, s. 144 vd.

⁹⁷² Karakoç, Panel, s. 156-157; Karakoç, Sistem, s. 1210.

⁹⁷³ Yargı yoluna gitmeden anlaşmazlıkların çözümünü yaygınlaştırmak amacıyla bir çok alanda düzenlemeler yapılmaktadır. Yeni düzenlemelerden biri, 6502 Sayılı Tüketicilerin Korunması Hakkında Kanun (RG.28.11.2013-28835) çerçevesinde kesilen idarî para cezalarına ilişkindir. Kanuna yapılan 2017 yılındaki eklemeye uzlaşma yolu getirilmiştir (TKHK m. 77/A). Bu düzenlemeye göre, “ceza muhatabı tarafından, tesbit edilen aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, Bakanlık bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde idarî para cezasının muhatabı ile...” uzlaşabilecektir. Bu düzenleme kapsamında yapılacak başvurulara ilişkin 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamında Uygulanan İdarî Para Cezalarına İlişkin Uzlaşma Yönetmeliği (RG. 30.05.2018-30436) yayınlanmıştır. Uzlaşma kapsamına Bakanlık (Ticaret Bakanlığı) ve valilikler tarafından verilen idarî para cezaları girmektedir. İdarî yargı yoluna başvuru yapılmayan para cezaları için bu yol kullanılmaktadır. Bu şekilde uzlaşma yoluna idarî para cezasının tebliğinden itibaren 15 günde başvurulmaktadır. Uzlaşma talepleri uzlaşma komisyonu tarafından değerlendirilecektir. Uzlaşma halinde, idarî para cezasında yapılacak indirim oranı % 50’yi geçemeyecektir. Uzlaşma tutanakları kesin olup, tutanakla tesbit olunan durumlar için dava açılmaz, şikâyette bulunulamaz. Uzlaşma gerçekleştiği takdirde,

arabuluculuk yoluyla çözülmesinde duraksamaya yer olmadığı da eklenmektedir⁹⁷⁴. Buna karşın Türkiye’de vergi anlaşmazlıklarının/uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk usulünün uygulanmasının mümkün olmadığı, ancak diğer alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının denenebileceği üzerinde durulmaktadır. Özellikle anlaşmazlığın ilk aşamalarında erken tarafsız ön değerlendirme usûlü ile idare ve mükellefin güçlü ve zayıf yanlarını görme imkânı elde edebileceği; vergi anlaşmazlığına ilişkin idarî aşamada anlaşmaya varılamaması halinde vakıaların saptanması yolunun tercih edilebileceği vurgulanmaktadır⁹⁷⁵.

4. Genel Değerlendirme

Yargıdaki iş yükünün azaltılması ve kamu alacağının hızlı tahsili için önlem alınması gerekli ve önemlidir. Ancak bu önlemlerin alınması uzlaşmanın kaldırılmasını gerektirmemektedir. Sistemde uzlaşma kurumunun belirttiğimiz şekilde muhafaza edilmesi de yargının iş yükünün azalmasına ve kamu alacağının hızlı tahsiline yardımcı olacaktır. Kaldı ki uzlaşmayla amaçlanan sadece kamu alacağının hızlı ve bu anlamda yargıya gitmeden tahsili değildir. Özellikle bir anlaşmazlık konusunda vergi idaresiyle mükellefin bir araya gelebilmesi vergi uyumunun sağlanması için önemlidir. Vergi idaresiyle iletişim içinde olan mükellefin vergi idaresine güven duyması da daha kolay olacaktır. Uzlaşma görüşmeleriyle kendisini dinleyen ve anlamaya çalışan ve kanunlara uygun olmayan bir vergilendirmenin gerekçelerini anlatan bir idareyle karşılaşan mükellef yaptığı

uzlaşma tutanağı uzlaşma anında tebliğ edilir ve uzlaşma konusu yapılan idarî para cezaları tebliğden itibaren on beş gün içinde ödenir. İdarî para cezalarına ilişkin getirilen uzlaşma yolu, genel esasları itibarıyla tarhiyat sonrası uzlaşmayla büyük benzerlik göstermektedir. En önemli farklılık ise, vergi hukukundaki uzlaşma bakımından yapılabilecek indirim oranına ilişkin bir sınır bulunmamakla birlikte, idarî para cezalarına ilişkin uzlaşmada indirim oranı en fazla % 50 olabilecektir.

⁹⁷⁴ **Asiltürk**, www.jurix.com.tr, erişim tarihi:12.07.2017. Arabuluculuğun vergi hukukundaki muhtemel çözüm yolu olduğu değerlendirmesi için bkz. **Karataş Durmuş**, s. 375.

⁹⁷⁵ **Biniş**, s. 26. Alternatif anlaşmazlık çözüm yollarına, idarî çözüm yollarına göre daha yüksek miktarda uyuşmazlıklarda gidilebileceği veya idarî çözüm yollarına başvuru süresini kaçırarak mükelleflere yargıdan önce bu yolları denemeleri şartı getirilebileceği yönünde bkz. **Biniş**, s. 27. Yargıya başvurmadan önce öngörülen idarî başvuru yollarının zorunlu olarak tüketilmesi şartının getirilmesinin sakıncalı olduğu; ancak bu sakıncanın vergiye ilişkin anlaşmazlıklar için geçerli olmadığı belirtilmektedir. Vergiye ilişkin itirazların üçüncü kişilerin haklarına zarar verme tehlikesi olmaması; vergiye ilişkin anlaşmazlıkların karmaşıklığı; mükelleflerin sorunu yargı önüne taşımaktan çoğu zaman vazgeçmeleri meselenin dostane yolla çözümü ihtimalini kuvvetlendirdiği yönünde bkz. **Serter**, s. 531 vd.

hatayı daha çabuk kabullenebilecektir. Ayrıca bir sorunla karşılaşan mükellefin, bu sorunu çözebileceği ve kendini ifade edebileceği ilk yer olarak vergi idaresini düşünmesi, anlaşmazlığın yargıya gitmeden çözülmesini destekleyecektir. Cezalarda indirimde sadece kanundaki indirim oranlarının uygulanması söz konusu olduğundan, bu kurum belirtilen amaçlara hizmet etmemektedir. Bu sebeple uzlaşma kurumunun muadili olarak düşünmek uygun değildir.

İdarî aşamada çözüm sağlayan vergi hukukunda uzlaşma, bir anlaşmazlık çözüm yolu olarak kurumun bünyesinde yapılacak bazı değişikliklerle varlığını korumalıdır. Vergi sistemine yeni bir kurum getirip onu yerleştirmeye çalışmak yerine, mevcutta o amaca hizmet edebilecek (-ki zaten etmekte olan) uzlaşma kurumunun aksayan yanları ve yönleri üzerinde çalışma yapılarak dönüştürülmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu çerçevede uzlaşma görüşmelerinde, bir tarafta incelemeyi yapan vergi müfettişinin tek başına veya kurum avukatıyla, diğer tarafta mükellef ve temsilcisinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca taraflara uygun ortamı sağlayan, gerektiğinde meslekî bilgi ve tecrübesini de görüşmelerde aktaran, bu süreçte yönlendirici olan ancak karar verici pozisyonda bulunmayan, meslekî tecrübeye sahip kişi veya kişilerden oluşan bir uzlaşma komisyonunun varlığıyla görüşmeler yapılmalıdır. Yapılan çalışmada da değinildiği üzere vergi müfettişi ve kurum avukatı idarenin temsilcisi konumundayken, uzlaşma komisyonunda görev alacak uzlaşmacıların idare içerisinde özerk teşkilatlanmış bir yapıda yer alması ancak vergi müfettişlerinin hiyerarşik amiri olmamaları gerekmektedir. Burada uzlaşma komisyonu tarafları dinlemeli, gereken noktalarda müdahale etmeli ve mükellefin içinde bulunduğu özel şartları ve işin esasına ilişkin problemi dikkate alarak bir indirim oranı önermelidir. Burada indirim oranı belirlenirken, bir sonraki başlık altında da üzerinde durulacağı üzere, belli kriterlerden yararlanılmalıdır.

Diğer yandan uzlaşmayı yargı öncesinde tüketilmesi zorunlu bir yol olarak düzenlemek, uzlaşmaya başvurmadan anlaşmazlığın yargıya taşınamayacağına ilişkin bir yapı oluşturmak uzlaşmanın yapısıyla uygun değildir⁹⁷⁶. Nitekim uzlaşmaya başvuru aşamasında mükellef idareyle iletişime geçme, sorunu tartışma anlayışı içindedir. Bu durum uzlaşmanın başarılı olmasına katkı sağlar. İdare de kendisine anlaşmazlığı çözmek için adım atan mükellefi ciddiye almalı, dinlemeli ve

⁹⁷⁶ Uzlaşmaya başvurulmasının yargıya gitmeden önce zorunlu hale getirilmesi gerektiği yönünde bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 208.

mükellefle sorunun esasını konuşmalıdır. Bu anlamda idare de uzlaşmayı sadece tüketilmesi gereken bir yol olarak görmemelidir. Aksi uzlaşmanın, sadece başvurulması gereken ancak anlaşmazlığı çözmek için gerçek bir seçenek olmayan bir kuruma dönüşmesine neden olabilir.

B. Uzlaşma Kurumunun Mevcut Yapısında Yapılması Gereken Değişikliklere İlişkin Öneriler

1. Genel Olarak

Uzlaşma kurumu vergi sisteminde uzun yıllardır var olmasına rağmen, çalışmada da yeri geldikçe değinildiği üzere, uzlaşma sürecinde çözülmeyen bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunları çözmek, uzlaşma ile amaçlanan faydanın sağlanabilmesi bakımından önem taşımakla birlikte, aksayan yönlerin düzeltilmesi kurumun daha işlevsel hale dönüşmesini sağlayacaktır.

Bu başlık altında sırasıyla, uzlaşmanın bilincinin oluşmasına; uzlaşmaya başvuru sebeplerine ve uzlaşmanın kapsamına; uzlaşmanın uygulanma sürecine ve uzlaşma komisyonlarına ilişkin önerilere yer verilmektedir.

2. Uzlaşma Bilincinin Oluşmasına İlişkin

Uzlaşma kurumunun sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için ilk olarak uzlaşma konusunda mükellefin yeteri kadar bilgi sahibi olması önem taşımaktadır. Bu anlamda uzlaşmanın mükellef açısından faydalarına yönelik gerek görsel medyada gerek yazılı medyada bilgilendirme yapılması, uzlaşmanın yargı karşısında avantajlarının mükelleflere anlatılması gerekmektedir. Nitekim yapılan bir olay araştırmasında mükelleflerin anlaşmazlığın/uyuşmazlığın çözümünde kendilerine avantaj sağlayacak yollar hakkında bir araştırmaya gitmedikleri; mükelleflerin kendilerine uyuşmazlık konusu olaya bağlı olarak avantaj sağlayacak yolu araştırıp, tercih etmeleri halinde maliyetlerden ve uyuşmazlık konusu olaydan kurtuldukları görülmüştür⁹⁷⁷. Bu sebeple öncelikle mükellefle vergi idaresi arasında bir

⁹⁷⁷ Savaşan/Altundemir/ULupınar, s. 137 ve 143.

anlaşmazlık olması durumunda, mükellefin ilk çare olarak uzlaşmayı denemesi, bu bilincin mükellefte yaratılması gerekmektedir. Bu bilinci yaratmada vergi idaresinin mükellefe yaklaşımı da önemlidir. Vergi idaresi çalışanlarının, mükelleflerin sorunlarını, idareyle çözebilmelerine uygun bir ortam yaratması, ilk olarak mükellefin sorununu anlayıp, çözmeye odaklanması gerekmektedir. Bu tutum, mükellefin bir sorunla karşılaşması durumunda, ilk olarak başvuracağı yerin vergi idaresi olacağı düşüncesinin yerleşmesine sebep olacaktır. Bunun için gerekirse, kurum içi eğitimlerle (örneğin, psikologların vereceği eğitimlerle) çalışanların mükellef psikolojisine uygun davranması sağlanabilir. İdareye başvurarak anlaşılacağını düşünen mükellefler, idarî çözüm yollarını denemeyi-özelde de uzlaşmayı- bir zaman kaybı olarak düşünmeyeceklerdir⁹⁷⁸. Diğer taraftan vergi idaresinin de çabuk ve uyumlu çalışmasıyla, mükelleflerin uzlaşmaya zaman kazanma yolu olarak görmeleri engellenebilecektir⁹⁷⁹.

3. Uzlaşmaya Başvuru Seperlerine ve Uzlaşmanın Kapsamına İlişkin

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar ayrıca maddede belirtilmiş olmakla birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için bu sebeplerin varlığı araştırılmamaktadır. Başvuru sebepleri arasındaki “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” torba bir başvuru sebebi haline gelmiştir⁹⁸⁰. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru için ise, bir sebep belirtileceğine ilişkin bir kanun hükmü yer almamaktadır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu ek madde 1’de sayılan sebeplerle ancak tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yapılabilmesi⁹⁸¹, uzlaşmaya başvuruda vergi barışı ve gerçekten yanılma gibi hallerin dikkate alınması⁹⁸², bu başvuru şartlarının gerçeğe uygun şekilde değerlendirilmesi ve vergi hatalarının bu şartlar arasından çıkarılması⁹⁸³ önerilmektedir. Kanımızca uygulamada zaten aranılmayan uzlaşma sebeplerinin madde metninden çıkarılması

⁹⁷⁸ Mükelleflerin uzlaşmayı verginin ödenmesini geciktiren bir araç olarak gördüğü ve vergi idaresinin de mükellefin samimiyetine inanmaması gibi durumlar sebebiyle uzlaşmanın olumsuz etkilendiği yönünde bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 15.

⁹⁷⁹ **Akköy**, www.vergidunyasi.com, erişim tarihi: 13.09.2017.

⁹⁸⁰ Bu sebebin kaldırılması gerektiği yönünde bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 211.

⁹⁸¹ **Demirci**, s. 28-29.

⁹⁸² **Özel**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017.

⁹⁸³ **Ozansoy**, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 27.10.2017. Uzlaşma talebinin ayrıntılı olarak gerekçelendirilmesi gerektiği yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 333.

gerekmektedir. Hem tarhiyat öncesi uzlaşmaya hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar (tarhiyat yöntemi ve başvurulabilecek cezalar açısından) sınırlandırılmıştır. Bunun haricinde uzlaşmaya başvurabilmek için ek sebeplerin aranmasına gerek yoktur. Zemininde gönüllülük ve iletişim olan uzlaşma kurumuna anlaşmazlığına bu aşamada çözüm bulmak isteyen ve uzlaşmaya başvurulabilecek bir vergi ve/ya da ceza kesilen her mükellef ayrıca bir neden aranmaksızın başvurabilmelidir.

Uzlaşma kurumunun faydaları göz önünde tutularak, kaçakçılık fiillerinin de uzlaşma kapsamına alınması ve tarhiyat öncesi uzlaşma sağlayamayan bir mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurusunun engellenmemesi gerektiği de önerilmektedir⁹⁸⁴. Bununla birlikte faaliyet ve işlemlerini beyan dışı bırakan mükellefler adına yapılacak tarhiyatların ve bunlara kesilecek cezaların ve kasıtlı fiillerle oluşan vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarılması gerektiğine yönelik bir öneri de bulunmaktadır⁹⁸⁵.

Mevcut uygulamada vergi incelemesinde kaçakçılık suçunun oluştuğunun ortaya çıkması durumunda kesilen üç kat vergi ziyai cezası her iki uzlaşma türü için de kapsam dâhilinde değildir. Ceza hukuku anlamında da bir suç olan vergi kaçakçılığı ancak kasten işlenebilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğunun vergi incelemesinde anlaşılması üzerine üç kat vergi ziyai cezası kesilmekle birlikte, durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmektedir (VUK. m. 367). Ancak bundan sonraki süreç birbirinden bağımsız ilerlemekte, ceza hâkiminin ve vergi hâkiminin kararları karşılıklı olarak birbirlerini bağlamamaktadır.

Kasten bir fiille vergi kaybına sebebiyet verilmesi nedeniyle kaçakçılık sonucu kesilen üç kat vergi ziyai cezaları için otomatik bir indirim söz konusu olmaması ve bu cezalar için uzlaşmaya gidilmemesi yerindedir. Mevcut uygulamada “otomatik bir indirim” şeklinde uzlaşmanın yapılması, vergi uyumunun sağlanmasına olumsuz etki yapabileceği gibi uzlaşmanın daha fazla eleştiri alan bir kurum haline gelmesine sebep olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği şüphesinin bulunması durumunda vergi idaresinin tek kat vergi ziyai cezası kesmesi ve suça ilişkin

⁹⁸⁴ E. Yılmaz, s. 346. Kaçakçılık fiili ile vergi kaybına yol açılması halinde kesilen üç kat vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alınmasında yarar olduğu; uzlaşmanın sağlanmasının ise, kaçakçılık suçuna ilişkin yargılamanın yapılmasına engel olmayacağı yönünde bkz. Karakoç, Sistem, s. 1200-1201.

⁹⁸⁵ Demirci, s. 28-29.

belirlemenin ceza mahkemesine bırakılması ve suçun oluştuğuna kanıt getirilmesi durumunda suça ilişkin cezanın hapis ve para cezası şeklinde ayrıca düzenlenmesi düşünülebilir. Bu durumda, tek kat kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamında olmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Diğer yandan uzlaşma görüşmelerinde esasa girilerek bir değerlendirme yapılması önerilmektedir. Bu öneri çerçevesinde yapılacak uzlaşma görüşmelerinde mükellefin vergi idaresini ikna edememesi ve vergi idaresi için de kaçakçılığın olmadığı kanısının oluşmaması durumunda herhangi bir indirim önerilmeden uzlaşma olumsuz sonuçlanabilir. Bu görüşmelerde kesilen üç kat vergi ziyai cezasının yerindeliği bir kez daha taraflarca değerlendirilecektir. Bu durumda kaçakçılığa bağlı kesilen üç kat vergi ziyai cezası için de uzlaşmaya başvurmanın sakıncası ortadan kalkmış olmaktadır.

Usulsüzlük kabahatleri ise, sadece tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmekteydi. Ancak yapılan değişiklikle ayırım kaldırılmış, her iki uzlaşma türüne de sadece vergi ziyai cezaları için başvurabileceği düzenlenmiştir. Usulsüzlük cezalarının her iki uzlaşma türünün de konusu olması gerektiği düşünülmektedir. Ancak kanun koyucu uzlaşmanın alanını daraltmış, tarhiyat öncesi uzlaşmadan da usulsüzlük cezalarını çıkarmıştır.

4. Uzlaşmanın Uygulanma Sürecine İlişkin

Anlaşmazlıkları asgari seviyeye indirebilmek için vergi idaresinin tesis ettiği işlemlerin dayanağı olan vergi incelemelerinin doğru yöntemlerle yapılması, vergi idaresinin tesis edebilecekleri işlemlerde yargı kararlarını da göz önünde bulundurmaları önem taşımaktadır⁹⁸⁶. İnceleme aşamasında özellikle yerleşmiş içtihatların dikkate alınması gerekmektedir. Vergi incelemelerinde amaç ek tarhiyat yapmak ve ceza kesmek değil, gerçek ödenmesi gereken verginin ortaya çıkarılmasıdır. Bu sebeple vergi idaresinin temsilcisi olan vergi müfettişlerine yönelik eğitimlerde daha çok ek tarhiyatın veya vergi cezası kesmenin değil, gerçek vergilendirilmesi gereken meblağın tesbit edilmesinin önemi vurgulanmalıdır⁹⁸⁷.

⁹⁸⁶ Savaşan/Altundemir/Ulupınar, s. 137 ve 143.

⁹⁸⁷ Gerekirse vergi inceleme elemanlarına ilişkin sorumluluk mekanizmasının işletilmesi ancak bu işletilirken de dikkatli davranılması gerektiği yönünde Karakoç, Sistem, s. 1195.

Uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya başvuran mükellefin subjektif durumunun dikkate alınacak olup olmaması da tartışılmalıdır. Uzlaşmada mükellefin ödeme gücünün dikkate alınması gerektiği ve mükellefin, tarh edilen vergiyi ve/ya da cezayı ödediği zaman zor bir duruma düşecek olmasının göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmektedir. Uzlaşma sonucunda indirilecek vergi ve/ya da cezayı belirlerken mükellefin faaliyetine devam ederek ekonomiye ve Devlet hazinesine katkıda bulunabileceği seviyeye dikkat edilmesi vergilemenin ekonomik amaçlarıyla da uyumlu olacağı için önerilmektedir⁹⁸⁸.

Uzlaşılabilir rakamları sırf ekonomik sebeplerle belirlemek uygun olmamakla birlikte, kurumun, vergilendirme ilkelerine uygunluğu bakımından (özellikle eşitlik ilkesi açısından) da daha fazla eleştiri almasına sebep olacaktır. Ancak bununla birlikte uzlaşma görüşmelerinde işin esasına girilmesi gerekmektedir. Vergi ve cezada hangi oranda indirim yapılacağı konusu uzlaşma komisyonlarının yetkisi dâhilinde olmakla birlikte, genel bir oran getirmek veya belirleme yapmak uzlaşmanın yapısına uygun değildir. Vergi aslında indirim yapılmaması, cezada ise, ancak belli oranlarda indirim yapılabilmesi veya her ikisinde de yapılacak indirimin kanunda düzenlenmesi önerilmekte⁹⁸⁹, aksi durumu, vergilerin kanunîliği ilkesi karşısında izah etmenin mümkün olmadığı belirtilmektedir. Böyle bir düzenleme getirilmesi uzlaşmanın düzenleniş amacıyla uygun düşmemektedir. Bunun yerine

⁹⁸⁸ **Kitiş**, s. 9.

⁹⁸⁹ Bkz. **Organ**, s. 173; **Demirci**, s. 25; **Karataş Durmuş**, s. 242. Ayrıca idareye vergi ve/ya da cezayı tamamen ortadan kaldırma yetkisi verilmemesi gerektiği yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 333; **Polat/Katırcı**, E-Yaklaşım, www.yaklaşım.com, erişim tarihi: 14.02.2017. Uzlaşmada cezaların özellikli durumlar dışında sıfırlanmaması, indirim tutarının belirlenmesinde objektif unsurların uygulanması yönünde bkz. **Budak**, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017. Adalet ve eşitlik ilkelerini fazlaca zedelemekten makul bir indirim oranı uygulanması gerektiği yönünde bkz. **Özel**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 19.10.2017. Vergi aslında indirimin yapılmasının, vergi inceleme sürecinde okuma ve değerlendirme aşamalarından geçerek tarh edilen verginin, çok kısa sürede ve yüzeysel bir değerlendirmeyle kaldırılması üzerinde durularak, eğer raporlarda açık ve somut bir hatanın olması durumunda, vergi aslında indirim yapmak yerine, bu hatanın “hata düzeltme” hükümleri çerçevesinde giderilmesi için ilgili birime gönderilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Yorum ve değerlendirme hatasının olduğu düşünülüyorsa da komisyonca hatanın giderilmesi için yeniden vergi inceleme raporu düzenlenmesi sağlanarak, tarhiyatın düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi; inceleme elemanının idarî olarak komisyon başkanının üstünde bir makama bağlı olması durumunda vergi aslında bir indirim yapılmaması gerektiği belirtilmektedir. Bkz. **Demirci**, s. 27. Hata düzeltmeye tarh işlemi yapıldıktan sonra başvurulabileceği için tarhiyat öncesi uzlaşma için bu sürecin işletilebilmesi mümkün değildir. Uzlaşmaya başvuru sebepleri arasında bir hatanın varlığının da bulunması karşısında idare, uzlaşma yolu ile bu hatasını düzeltebilmelidir. Ayrıca hata düzeltme sürecinin işletilmesine gerek yoktur.

komisyonların, takdir yetkilerini kullanırken, indirebilecekleri oranları belirlerken, anlaşmazlığın esasını oluşturan sorunun özelinde bir değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Bu değerlendirme yapılırken uzlaşma görüşmelerinde anlaşmazlığın hukukî temelindeki güçlü ve zayıf yanlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda uzlaşma görüşmelerinde haklılık derecesine bakılarak hareket edilmesi gerekmekte; uzlaşma konusunu teşkil eden tarhiyatın dava konusu yapılması halinde tahminen nasıl bir karar çıkacağı, tarhiyatta hata bulunup bulunmadığı göz önünde bulundurulmalıdır⁹⁹⁰.

Bunların dışında komisyon, vergi ve cezanın erken tahsilinin Hazine için önemini, indirim miktarının vergi ödevlerinin zamanında yerine getirenlere uygulanacak yaptırımını etkisiz hale getirmemesini; vergi alacağının doğduğu yıldan uzlaşma istenmeye kadar geçen süreyi, varsa tekerrür halini, mükellefin ödeme gücünü ve cezalarda indirimden daha az bir indirimin yapılmaması gereğini göz önünde tutabilir⁹⁹¹. Beyan olunan matrahla bulunan matrahın birbirine oranı da uzlaşmalarda bir ölçü olarak kullanılabilir⁹⁹².

Uzlaşma talep eden mükellefin iyi niyeti ve incelemelerde gösterdiği kolaylığın da dikkate alınması gerektiği üzerinde durulmaktadır⁹⁹³. Nitekim uzlaşma görüşmelerinde bu ölçütlerin uzlaşma komisyonları tarafından dikkate alınması ve

⁹⁹⁰ **Güçlü**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 26.10.2017. İndirim oranını belirleme konusunda “oyun teorisi” üzerinde durulmaktadır. Uzlaşmaya başvuru sebeplerinden “kanuna nüfuz edememe” sebebi dışındaki sebepler için davalı idare ile mükellef arasındaki subjektif olarak belirledikleri davayı kazanma beklentilerinden hareketle uzlaşma noktasını hesaplayabilmenin mümkün olduğu; idarenin de, anlaşmazlığın yargıya intikalini önlemek için objektif yöntemle göre belirlenen miktarı teklif etmek zorunda olduğu üzerinde durulmaktadır. Bu rakamın altında veya üstünde teklif edilecek miktarların uzlaşma işlemi konu unsuru yönünden sakatlayacağı belirtilmektedir. Kesin bir dava kazanma oranının da belirlenmesi mümkün olmadığından, alt ve üst limitlerin belirlenmesi, bu limitler içerisinde genel bir davayı kazanma oranının belirlenmesinin mümkün olduğu ifade edilmektedir. Kanuna nüfuz edememe sebebinde ise, ortada bir hukuka aykırılık iddiası bulunmadığından oyun teorisinin uygulanmayacağı, idarenin uyumsuzluk maliyetlerinden arta kalan kısımda geniş bir takdir yetkisi olduğu vurgulanmaktadır. Bkz. **Canyaş**, Uzlaşma, s. 193 vd.

⁹⁹¹ Bkz. **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 11-12; **Nas**, Uzlaşma, s. 137; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 216 vd. Mükellefin ödeme gücünün dikkate alınması gerektiği yönünde bkz. **Güçlü**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 26.10.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 137. Buna karşın, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasında yer alan vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarının ceza hâkimini bağlamayacağı düzenlemesinden yola çıkarak, konunun esasının uzlaşma görüşmeleri kapsamı dışında kaldığı ve bu görüşmelerde işin esasına etkili bir işlem tesis edilemeyeceği yönünde bkz. **Küçükkkaya/Sarısu**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 16.02.2017.

⁹⁹² **Budak**, http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512, erişim tarihi: 26.10.2017; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 217 .

⁹⁹³ **Küçük**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 30.10.2017; **Güçlü**, www.lebibyalkin.com, erişim tarihi: 26.10.2017; **Karataş Durmuş**, s. 242.

uzlaşabilme zeminini değerlendirirken kullanılması, mükellefe teklif edilen tutarı mükellefin daha kolay kabul etmesini sağlayacaktır. İndirilebilecek oranı belirlerken bu ölçütlerin hepsinden yararlanmak mümkün olmakla birlikte, somut olayın özelliğine göre bir kısmı da kullanılabilir. Bu şekilde yapılan görüşmelerde indirilebilecek tutar yüksek olarak belirlenebileceği gibi bazı durumlarda çok az bir indirim yapılması (ya da örneğin cezalarda indirim oranı kadar) da önerilebilir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşma şartlarına uyulmaması yani uzlaşılan tutarın ödenmemesi uzlaşmanın bozulmasına sebep olmamakta, bunun üzerine cebren tahsil süreci işletilmekte ve gecikme zammı hesaplanmaktadır. Ancak bu durum eleştirilmekte, uzlaşmanın şartlarına uyulmazsa uzlaşmanın ortadan kalkacağına yönelik bir düzenleme yapılması gerektiği belirtilmektedir⁹⁹⁴. Gerçekten de uzlaşma iradesini ortaya koyan ve sonunda da vergi idaresiyle uzlaşan mükellefin uzlaşma sözleşmesinin gereklerini yerine getirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kamu alacağının hızlı tahsilini de amaç edinen uzlaşma sonucunda cebren tahsil süreci işletilecektir. Burada hem mükellef hem de idare lehine oluşan uzlaşma, mükellefin üzerine düşeni yapmamasıyla kısmen idare aleyhine dönüşmektedir. Bu sebeple uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte vergi ve/ya da cezanın ödenmesi için mükellefe belli bir süre belirlenmesi (örneğin bir ay gibi), bu sürede ödenmemesi halinde ise, uzlaşmanın gerekli tutarın ödenmemesi sebebiyle bozulduğuna ilişkin bir tebliğin (uzlaşılmadan önceki vergi ve/ya ceza tutarını da içeren) yapılması düşünülebilir.

Uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılan tutarın tamamının bir kerede ödenmesinin mükellef tarafından mümkün olmaması durumunda ise, uzlaşılan tutara ilişkin ödeme seçenekleri üzerinde de bir anlaşmaya varılabilmelidir. Taksitle ödenmesi halinde işleyecek tecil faizi oranında bir faiz ile taksit seçenekleri değerlendirilebilir. Uzlaşmanın sağlanması ancak peşinen veya taksitle ödenmesi gereken uzlaşma tutarının ödenmemesi durumunda ise, uzlaşma, şartların ihlâl edilmesi gerekçesiyle

⁹⁹⁴ Bkz. **Polat/Katırcı**, E-Yaklaşım, www.yaklasim.com, erişim tarihi: 14.02.2017; **Budak**, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 155; **Eroğlu/Eftekin**, s. 246; **Küçükkkaya**, Uzlaşma, s. 231; **Hocaoğlu**, s. 512; **Karataş Durmuş**, s. 177. Uzlaşmanın geçerli olmasının vergi ve/ya cezaların bir ay içerisinde ödenmesi şartına bağlanması, bu süre içerisinde herhangi bir faiz veya zam uygulanmaması, ödeme olanağı bulunmayan iyiniyetli mükellefler bakımından ise, tecil uygulamasından yararlanmak istediklerini talep etmeleri durumunda, bu taleplerinin de kabul edilmesi şartıyla uzlaşmanın tecil şartlarıyla devam etmesi gerektiği yönünde bkz. **Demirci**, s. 25.

bozulmalıdır. Bu aşamadan sonra bir kere uzlaşma sağlandığı ancak şartları ihlâl edildiği için mükellefin aynı vergi ve/ya da ceza için tekrar uzlaşma ve cezalarda indirim hakkından yararlanması mümkün olmamalıdır. Taraflar arasındaki anlaşmazlık aslında uzlaşma sağlanarak sona erdirildiğinden, daha sonra sırf şartların ihlâl edilmesi sebebiyle, mükellefe tekrar dava açma hakkının verilmesi de kabul edilmemelidir. Uzlaşma şartlarına uyulmaması nedeniyle uzlaşmanın bozulması durumunda daha önceden yapılan ödemeler ise, uzlaşma yapılmadan önceki tutardan indirilmelidir.

5. Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin

Uzlaşma komisyonlarında sadece vergi idaresinin temsilcilerinin bulunması da uzlaşmanın eleştirilmesine yol açmaktadır. Bunun için uzlaşma komisyonlarının vergi idaresi, mükellef ve meslek odalarından temsilcilerin bulunduğu bir yapıya bürünmesi önerilmektedir⁹⁹⁵. Bunun dışında uzlaşma görüşmelerine idare ve mükellef dışında üçüncü bir taraf olarak uzlaştırıcının katılması, böylelikle sürecin daha şeffaf ve katılımcı bir şekilde işleyebileceği üzerinde durulmaktadır⁹⁹⁶. Daimi süreli uzlaşma komisyonları oluşturarak, kurula bağımsız üyelerin de dâhil edilmesi gereği belirtilmektedir⁹⁹⁷. Daha önce de belirtildiği üzere uzlaşma komisyonlarının yapısı değiştirilmelidir⁹⁹⁸. Ancak bu şekilde uzlaşma daha işlevsel uygulanabilir hale gelecektir.

Uzlaşma komisyonlarının denetimi ile ilgili herhangi bir düzenlemenin olmaması karşısında, *“idarî bir kurul olarak nitelendirilen uzlaşma komisyonlarının işlemlerinin, çalışmalarının objektifleştirilmesi ve denetime açık olması, gerek kamuda saydamlık ve şeffaf yönetim, gerekse bilgi edinme hakkı açısından önemli olduğu, bu açıdan, özellikle Merkezî Uzlaşma Komisyonu'nun faaliyet sonuçlarının, uzlaşılan anapara ve cezalara ilişkin tutarlar gibi hususlar açısından, faaliyet*

⁹⁹⁵ **Demirkan**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 30.10.2017; **Nas**, Uzlaşma, s. 100-101. Uzlaşmadan önce veya gerekirse uzlaşma sırasında vergi inceleme elemanlarının ve rapor değerlendirme komisyonlarının da görüşlerinin alınması gerektiği yönünde bkz. **Küçük**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 30.10.2017; **Budak**, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017.

⁹⁹⁶ **Tunç**, s. 79-82.

⁹⁹⁷ **Karakoç**, Sistem, s. 1200. Daimi süreli komisyon kurulması gerektiği yönünde ayrıca bkz. **Eroğlu/Eftekin**, s. 246.

⁹⁹⁸ Bkz. İkinci Bölüm, V, A, 4. Genel Değerlendirme.

*raporları ile birlikte kamuoyu bilgisine sunulması” önerilmektedir*⁹⁹⁹. Ayrıca uzlaşma yetkisinin sınırsız olmadığı ve bu yetkinin kullanımıyla ilgili hesap verileceğinin bilinmesi de önemlidir¹⁰⁰⁰. Nitekim, üzerinde durulduğu üzere, görüşmelerde her iki tarafın yer alması ve idarenin içerisine özerk kişi ve/ya kişilerden oluşan uzlaşma komisyonuyla görüşmelerin tamamlanması gerekmektedir. Hesap verilebilirlik görüşmelerde idare tarafını oluşturan vergi müfettişi ve kurum avukatı açısından söz konusu olacaktır. Bu özerk yapının yılsonunda ne tür anlaşmazlıklarla ilgili uzlaşmanın sağlandığına ilişkin genel bir faaliyet raporu yayınlaması, idarenin genel eğiliminin nasıl olduğunun ortaya konulması açısından da önemlidir. Uzlaşmaya başvuruyu düşünen mükellefler de kendileri için rehber niteliğinde olacak bu raporlardan yararlanabileceklerdir.

⁹⁹⁹ **E. Yılmaz**, s. 347. Uzlaşma raporlarının kamuya açık olması ve uzlaşma tutanaklarının gerekçelendirilmesi yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, Uzlaşma, s. 333; **Karakoç**, Sistem, s. 1200; **Eroğlu/Eftekin**, s. 247; **Küçükaya**, Uzlaşma, s. 111. Komisyonun denetime tabi tutulması konusunda bkz. **Nas**, Uzlaşma, s. 201.

¹⁰⁰⁰ Bkz. **Küçük**, www.lebiblyalkin.com, erişim tarihi: 30.10.2017; **Budak**, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, erişim tarihi: 26.10.2017. Uygulamanın standardının olmaması sebebiyle, denetimin yapılmasının da mümkün olmadığı, bu şekildeki sınırsız ve sorumsuz bir yetkinin kötüye kullanıma açık olduğu yönünde bkz. **Karataş Durmuş**, s. 238.

SONUÇ

Vergi hukukunda uzlaşma vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki anlaşmazlığın yargı yoluna gitmeden çözümünü amaç edinmektedir. Vergi idaresi ile mükellef uzlaşma görüşmelerinde bir araya gelmekte; vergi aslı ve/ya da cezası üzerinde bir anlaşma sağlamaya çalışmakta; anlaşılan tutar üzerinden bu vergi ve/ya da cezasının ödenmesini kabul etmektedirler. Uzlaşma sağlanmasıyla anlaşmazlık, kesin olarak sona ermekte, yargı yoluna göre daha kısa sürede çözümlenmektedir. Uzlaşma yoluyla vergi idaresi alacağına hızlı bir şekilde kavuşmakta; vergi ve/ya da ceza için vergi idaresiyle anlaştığı tutarı ödeyecek olan mükellef de yargı yolunun psikolojik ve maddî yükünden kurtulmaktadır. Yargı yoluna gidilmediği için hem vergi idaresi hem de mükellef bu aşamadaki yargılama giderlerinden de kurtulmaktadır. Yargıdaki iş yükünün azalmasına da hizmet eden uzlaşma, yargılama sürecinin daha etkin ve hızlı olmasına etki etmektedir.

Uzlaşma sürecinde vergi idaresi ile mükellef karşılıklı iletişim halindedir. Uzlaşma sürecinde vergi dairesi ile mükellef arasındaki vergi hukuku temelinde kurulan ilişki devam etmektedir. Nitekim taraflar arasında güvene ve anlayışa dayanan bir iletişimin kurulması âdil bir vergilenmenin de temeli olmaktadır. İletişim temelli ilişkinin vergi uyumuna katkı sağlayacağı da muhakkaktır.

Belirtilen amaçlarla yapılan uzlaşma, vergi hukukuna özgü bir alternatif anlaşmazlık çözüm yoludur. Her anlaşmazlığın uzlaşma yoluyla çözülmesinin mümkün olmadığı vurgulanmalıdır. Hak arama özgürlüğü (Any. m. 36) ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olması (Any. m. 125) karşısında uzlaşma, sadece yargı yolundan önce anlaşmazlıkların çözülebilmesi için anlaşmazlık konusunun tekrar değerlendirilmesine zemin hazırlamaktadır. Burada amaç yargılama aşamasına gelmeden anlaşmazlıkların çözülme ihtimalini uygun yollarla desteklemektir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda mevcut yapıda uzlaşma komisyonu ve mükellef arasında bir sözleşme imzalanmaktadır. Bu sözleşme ise, vergi hukuku alanında isimli tipik bir sözleşmedir.

Hukukun diğer alanlarında da anlaşmazlıkların yargı aşamasına taşınmadan çözüme ulaştırılmasını sağlamak için düzenlemeler yapılmaktadır. Kural olarak, tarafların bir araya gelerek kendi iradeleriyle anlaşmazlığı çözmek, özel hukukun

yapısından kaynaklı, bu alandaki anlaşmazlıklar için kullanılmaktadır. Ancak günümüzde, kamu hukukunun konusunu oluşturan bir anlaşmazlık için de anlaşmazlığın bir tarafının devlet olmasına, ceza ve vergi hukukunda kanunilik ilkesinin varlığına rağmen yargı dışı çözüm yolları kullanılmaktadır. Böylelikle idare ile anlaşmazlık yaşayan kişi, kamu hukuku kurallarıyla uyumlaştırılmaya çalışılmış alternatif anlaşmazlık çözüm yollarından yararlanabilmektedir. Ceza hukukundaki uzlaşma kurumu, kamu denetçiliği kurumu ve idarenin taraf olduğu anlaşmazlıkların sulh yoluyla çözümü bu yollara örnek gösterilebilir.

Karşılaştırmalı hukukta da Anglo Amerikan hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde vergi hukuku anlaşmazlıklarında alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının etkin olarak kullanıldığı görülmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan düzenlemelere bakıldığında, vergi hukuku alanındaki anlaşmazlıklar için alternatif anlaşmazlık çözüm yollarının kullanımına büyük önem verilmektedir. Bu amaçla İtiraz Birimi oluşturulmuş, mükellefe yargı öncesinde anlaşmazlığı çözmek için seçenekler sunulmuştur. Bu çerçevede, müzakere, uzlaşma ve arabuluculuk yolları kullanılmaktadır. Arabuluculukla ilgili de mükelleflerin yapılarına göre farklı programlar uygulanmaktadır. İngiltere ve Avustralya'da da vergi anlaşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözülmeye çalışıldığı görülmektedir.

Kıta Avrupası sistemine dâhil olan Almanya, belirli şartların gerçekleşmesi durumunda, vergiyle bağlantılı durumun gerçek mahiyetinin tesbiti için maddî unsurlarda uzlaşmadan yararlanmaktadır. Hollanda da vergi anlaşmazlıklarını arabuluculuk yoluyla çözmek amacıyla buna ilişkin düzenlemeler yapma yoluna gitmektedir.

İncelenen ülkelerde vergi idarelerinin anlaşmazlıkları, yargı dışında çözmek için mükellefleri teşvik ettiği görülmektedir. Ülkelerin resmî internet sitelerinde bu yolların tanıtılması ve avantajlarına ilişkin bilgiler yer almakta olup, mükelleflerin bu yollara hızlı ve masrafsız bir şekilde başvurmaları sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu anlamda vergi idaresinin mükellefle işbirliğine odaklandığı, iletişimin devamına ve aralarındaki güven ilişkisine önem verildiği görülmektedir. Vergi anlaşmazlıklarını çözmek için sürece dâhil olan arabulucuların tarafsız olmaları ve öyle görünmeleri gerektiğinin farkında olarak düzenlemeler yapılmaktadır. Bu çerçevede genellikle kurum içinde ayrı bir birim oluşturularak, özel eğitimlerden geçirilen vergi hukuku

bilgisine sahip arbuluculardan yararlanılmaktadır. Tarafların dışında üçüncü bir kişi olan arbulucu, tarafları bir araya getirerek, onların tekrar iletişime geçmelerine yardımcı olmaktadır. Genellikle taraflara ait iddiaların zayıf ve güçlü yanlarını ortaya çıkarmayı, gizlilik içerisinde süreci yönetmeyi ve sonunda bir anlaşmanın ortaya çıkmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Türk vergi hukukundaki uzlaşmanın mevcut hali ve uygulanmasına ilişkin eleştiriler bulunmaktadır. Bu eleştirilerin temelinde kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırılık yer almaktadır. Ayrıca komisyonların indirim oranını belirlerken takdir yetkisinin bulunması, uzlaşma sonucunda aynı durumda olan mükelleflere herhangi bir gerekçeye dayanmadan farklı indirimler uygulanması ve bu durumun vergi idaresi ile mükellef arasında vergi idaresi aleyhine güvensizliği artırması, yapılan yüksek indirimlerin vergi cezalarının etkinliğini azaltması eleştirilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının vergi idaresini temsil etmesi mevcut uzlaşma uygulamasının olumsuz bir tarafını oluşturmaktadır. Diğer bir olumsuz taraf ise, mükellefin uzlaşma görüşmelerinde sadece indirim oranını duyması ve görüşmeler esnasında ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatın ve/ya da kesilen cezanın tartışma konusu yapılmaması, mükellefin bu açıdan kendini açıklayacağı bir ortamın olmamasıdır. Uzlaşmanın daha sağlıklı işleyebilmesi ve daha etkin kullanılabilmesi için uzlaşmaya ilişkin bu olumsuzlukların en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede uzlaşmanın uygulanış şekli değiştirilmelidir.

Uzlaşma, vergi hukukunun esasları göz önüne alınarak düzenlenen arbuluculuk yolunun vergi hukukundaki görünümü olarak düşünülebilir. Uzlaşma iki yönlü ele alınmalıdır. İlk olarak, uzlaşma görüşmelerinde, işin esasına girerek bir değerlendirme yapılmalı; böylelikle yapılacak indirimin gerekçesi bulunmalıdır. Mükellefin ve vergi idaresinin bir araya geldiği uzlaşma görüşmelerinde, niçin ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yapıldığı ve/ya da ceza kesildiğinin tartışılması, mükellefin de bu duruma ilişkin savunmasının dinlenmesi gerekmektedir. Karşılıklı tartışma imkânının yaratılması önemlidir. Bu kapsamda uzlaşmaya başvuru mükellef açısından kendini kusurlu gördüğü şeklinde yorumlanmamalıdır.

Vergi idaresinin o anlaşmazlığa özgü durum değerlendirmesi yapması, güçlü ve zayıf yönleri ve yargı içtihatlarını dikkate alarak bir indirim oranı önermesi gerekmektedir. Böylelikle vergi ve/ya da cezada indirilecek tutarın gerekçesi ortaya

konulmuş olmaktadır. Yapılan ikmalen veya re'sen tarhiyat işlemi uzlaşma sonunda geri alınabileceği gibi, esasa ilişkin olmayan gerekçelere dayanarak, çok az bir indirim de yapılabilir. Bu durumda aslında vergiyi doğuran olay tartışıldığından, amaçlanan kanunla konulan bir verginin kaldırılmasından ziyade vergi incelemesinin sonuçlarının taraflar açısından değerlendirilmesi ve tartışılmasına zemin hazırlanmasıdır. Bu sebeple de kanunîlik ilkesi zarar görmemektedir.

İkinci olarak ise, mükellefle bir araya gelen vergi idaresi, vergi incelemesinde veya vergi/ceza ihbarnamesinde herhangi bir sorun olmamasına rağmen, başka etkenleri dikkate alarak bir indirim oranını önermelidir. Bu durumda vergi aslı ve/ya da cezasında uzlaşmak kanunîlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu noktada ise, uzlaşma, vergi aslı ve/ya da cezasının daha hızlı ve az maliyetli şekilde tahsiline imkân sağlamakta ve kamu yararını gerçekleştirmeye aracılık etmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi esas olmakla birlikte, yasama ve yürütme organı arasındaki ayrımın yumuşatıldığı da dikkate alındığında, uzlaşma, vergilerin tahsilinde sınırlı olarak idareye takdir yetkisi verilmesi gereken bir alanı oluşturmaktadır. Önemli olan idarenin bu yetkisini belli objektif ölçütleri uygulayarak kullanması ve indirimin gerekçesinin olmasıdır.

Vergi anlaşmazlığının çözümünde sorunun esasına girerek bir değerlendirme yapılması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Burada önemli olan idarenin tarafsız olmasını ve görünmesini oluşturacak bir yapının oluşturulmasıdır. Bu noktada ise, uzlaşma komisyonlarının yapısı değiştirilmelidir. Uzlaşma görüşmelerinin iki tarafın olduğu bir yapıdan üçlü bir yapıya bürünmesi gerekmektedir. Bir tarafta incelemeyi yapan vergi müfettişinin tek başına veya kurum avukatıyla birlikte; diğer tarafta ise, mükellef ve temsilcisinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca taraflara uygun ortamı sağlayan, gerektiğinde meslekî bilgi ve tecrübesini de görüşmelerde aktaran, yönlendirici olan ancak karar verici pozisyonda bulunmayan, meslekî tecrübeye sahip kişi veya kişilerden oluşan bir uzlaşma komisyonunun varlığıyla görüşmeler yapılmalıdır. Bunun için Bakanlığa bağlı olarak çalışacak bir birim oluşturulmalı, merkez ve taşra teşkilatında örgütlenmelidir. Kurulan birimin kendi personelinin olması ve bu kişilerin sadece uzlaşma komisyonlarında görev alması gerekmektedir. Ayrıca özerk bir yapıya sahip olmalıdır. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma komisyonlarının yapısı da bu birimin

altında yer almalıdır. Uzlaşma komisyonu tarafları dinleyerek, vergi idaresi ve mükellef için tartışma ortamı hazırlamalıdır. Uzlaşma komisyonu da belli kıstaslar üzerinden taraflara bir oran önerebilir- ki bu öneriyi kabul edip etmemek tarafların iradesinde olmalıdır- veya tarafların uzlaşabilecekleri oranı belirlemede taraflara yardımcı olabilir.

Bu yapının yerleştirilmesi için mükellefin uzlaşma konusunda bilgi sahibi olması önemlidir. Bu sebeple iletişim araçları kullanılarak, uzlaşmanın mükellefe doğru şekilde anlatılması ve uzlaşmaya hızlı ve masrafsız bir şekilde başvurabilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin, anlaşmazlıkları yargıya taşımadan çözüme konusunda istekli görünmesi, mükellefle iletişime ve samimiyete önem vermesi önemlidir. Böylelikle mükellefler uzlaşma yolunu denemeyi bir zaman kaybı olarak görmeyecektir.

Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma sebeplerinin kaldırılması gerekmektedir. Uygulamada aslında tarhiyat sonrası uzlaşma sebeplerine dikkat edilmeksizin uzlaşma başvuruları kabul edilmektedir. Uzlaşmanın yapısı ve amaçları dikkate alındığında, bu sebeplerden bağımsız olarak mükellefler veya ceza muhatapları uzlaşmaya başvurabilmelidir. Uzlaşma görüşmeleri sırasında esasa ilişkin bir değerlendirme yapılırken verginin neden eksik tarh ettirildiği tartışılmalıdır. Ayrıca mükellef, uzlaşma sonucunda ödenecek tüm tutarı bilmelidir. Bu sebeple, gecikme faizi de uzlaşma görüşmeleri sırasında tahmini olarak hesaplanmalıdır. Sık çıkarılan af kanunlarıyla gecikme faizlerinin silindiği dikkate alındığında, uzlaşma görüşmelerinde gecikme faizine ilişkin bir indirim önerilmesi de düşünülebilir.

Uzlaşmaya başvurulabilecek cezalar bakımından tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı daraltılmıştır. Mevcut düzenlemede sadece vergi ziyaı cezası için tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma imkânı bulunmaktadır. Uzlaşmaya başvurulabilecek cezaları bu şekilde sınırlama yerine usulsüzlük cezalarının her iki uzlaşma türünün de kapsamına alınması gerekmektedir. Önerilen şekilde uzlaşmanın uygulanması durumunda vergi kaçakçılığına bağlı kesilen üç kat vergi ziyaı cezası uzlaşma kapsamına alınmalıdır. Bu durumda işin esası değerlendirildikten sonra, duruma göre, önerilecek indirim daha az miktarda olmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011. (Kamu).

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1980. (Gelir).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Yayınevi, Ankara, 2017. (Vergi).

Akıntürk, Turgut. **Hukuka Giriş**, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1359; Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 726, Eskişehir, 2009.

Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. **Türk İdare Hukuku**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Alink, Matthijs ve Victor Van Kommer. **The Dutch Approach-Description of the Dutch Tax and Customs Administration**, Third Edition, (IBFD), Amsterdam, 2012.

Aral, Fahrettin. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 5. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara, 2003.

Atalı, Murat. **Pekcanitez Usûl Medeni Usûl Hukuku**, (15. Bası), İstanbul, 2017.

Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**, 5. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara, 2016. (İdare).

Ateş, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006. (L. Ateş).

Aydoğdu, Murat ve Nalan Kahveci. **Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Bahçeci, Barış. **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Başaran Yavaşlar, Funda. **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011. (Gelir).

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Canyaş, Oytun. **Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012, (Takdir).

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, (Kazancı Hukuk Yayınları), İstanbul, 1982, (Vergilendirme).

Çomaklı, Şafak Ertan ve Mehmet Gödekli. **Vergilemede Anayasal Prensibler**, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014. (T.Demirbaş).

Detterbeck, Steffen. **Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht**, 8. Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 2010.

Dönmez, Recai. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1992. (R. Dönmez, Af).

Ercan, Tayfun. **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2016.

Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012. (Çözüm).

Erdoğan, Gülnur. **Medenî Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Ferhatoğlu, Emrah. **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, (Beta Yayınevi), İstanbul, 2010. (Çözüm).

Gaygılı, Ali Kemal. **Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimi ve Uzlaşma Oranları Üzerine Optimal Vergi Stratejisi**, (Legal Yayınevi), İstanbul 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nca hazırlanan Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları Rehberi, 2011, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, erişim tarihi: 08.08.2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nca hazırlanan Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Rehberi, 2007, <http://www.gib.gov.tr>, erişim tarihi: 08.08.2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, Gelir İdaresi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan 2008, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, erişim tarihi: 21.10.2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, Gelir İdaresi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat 2018, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf, erişim tarihi: 25.05.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması, 2008, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 27.10.2017.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukuku Dersleri**, 19. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku**, C.1, Genel Esaslar, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017.

Ildır, Gülgün. **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003.

İRteş Gülsen, Meltem. **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumu**, Gece Akademi, Ankara, 2019.

İspir, Ekrem, Tahsin Yağmurlu ve Yılmaz Özbalcı. **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi Ve Birleştirilmesi, Usul El Kitabı, İstanbul 2014, <https://www.ivdb.gov.tr/sites/default/files/usulelkitabi.pdf>, erişim tarihi: 01.03.2019.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Karahanoğulları, Onur. **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014. (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018. (Delil Sistemi).

Karakoç, Yusuf. **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017. (Denetim).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017. (Ders Kitabı).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, D.E.Ü.H.F. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76, İzmir, 1997. (Pişmanlık ve Islah).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017. (Vergi Yargılaması).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016. (Vergi Ceza).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000. (Süreler).

Karataş Durmuş, Neslihan. **Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları**, (Adalet Yayınevi), Ankara, 2018.

Kekeç, Elif Kısmet. **Arabuluculuk Yoluyla Uyuşmazlık Çözümünde Temel Aşamalar ve Taktikler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Kılıç, Kaptan. **Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkerler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Kuntalp, Erden. **Karışık Muhtevalı Akit**, 2. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2013.

Kutlu, Meltem. **İdare Sözleşmelerinde İhale Süreci**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No. 75, İzmir, 1997.

Mutluer, M. Kamil ve N. Nilay Dayanç. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Oğuz, Arzu. **Karşılaştırmalı Hukuk**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

Oktar, S. Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016. (Sistem).

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017. (Vergi).

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

Öden, Merih. **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Önen, Z. Sacit. **Genel Vergi Hukuku**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017. (Vergi).

Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017. (Sistem).

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Özbek, Mustafa Serdar. **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, C. 1, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016. (M. Özbek, Çözüm I).

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, (Muhakeme).

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, (Genel).

Özcan, Onur. **Vergi Ombudsmanı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Özekes, Muhammet. **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003. (Hukukî Dinlenilme).

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem. **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 8. Baskı, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2018.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008. (O. Pehlivan).

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016. (Vergi).

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009. (Vergi 2009).

Sancakdar, Oğuz, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan, Lale Burcu Önüt ve Serkan Seyhan. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2004.

Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi**, 8. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Serter, Yusuf Sertaç. **İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Sporcken, Eduard, Jeannette van der Vegt ve Bart Koninngs. **Netherlands Transfer Pricing & Dispute Resolution**, (IBFD), Amsterdam, 2015.

Şahin Ceylan, Şule. **Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2009.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018. (Vergi).

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017. (Ceza).

Şenyüz, Doğan. **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995. (Psikoloji).

Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Tandoğan, Halûk. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, C. I/1, 3. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1984.

Taşpolat Tuğsavul, Melis. **Türk Hukukunda Arabuluculuk**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No. 2009/396, Ankara, 2009. (Yargısal Denetim).

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014.

Tipke, Klaus ve Joachim Lang. **Steuerrecht**, Otto Schmidt Verlag, Köln, 2015.

Tuay, Elif ve İnci Güvenç. **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım 2007.

Tuncer, Selahattin. **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Turinay, Faruk. **Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesinin Anayasal Temelleri**, On İki LevhaYayıncılık, İstanbul, 2013.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007. (Takdir).

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, erişim tarihi: 01.04.2019.

Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükelleflerin İdari Başvuru Yolları Rehberi, 2011, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, erişim tarihi: 28.03.2019.

Yavuz, Cevdet, Faruk Acar ve Burak Özen. **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2014.

Yazıcı Tıktık, Çiğdem. **Arabuluculukta Gizliliğin Korunması**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013.

Yıldırım, Zübeyr. **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013. (Z. Yıldırım).

Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler Ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın, Bursa, 2016.

Zevkliler, Aydın ve Emre Gökyayla. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Zevkliler, Aydın, Şeref Ertaş, Ayşe Havutcu, Murat Aydoğdu ve Emre Cumalıoğlu. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler ve Özel Borç İlişkileri Ana İlkeler**, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir 2013.

Makaleler

Acabey, Ahmet. “Uzlaşma Tutanakları Damga Vergisine Tabi Midir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2011, S. 269, ss. 166-170.

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter. “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, S. 147, Eylül-Aralık 2004, ss. 5-27.

Ak, Bülent. “4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu’nun Ceza Ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 217, Y. 1999, www.vergidunyasi.com, (19.10.2017).

Akbulut, Ali Rıza. “Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2003, www.vergidunyasi.com, (23.09.2017).

Akil, Cenk. “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XVI, Y. 2012, S. 4, ss. 1-18.

Akkaya, Mustafa ve İ. Nihat Bayar. “Vergi Ziyama Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2011, S. 220, www.yaklasim.com, (10.08.2017).

Akköy, İhsan. “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1981, www.vergidunyasi.com. (13.09.2017).

Aladağ, Cengiz. “Ceza Hukukumuzda Yeni Bir Kavram: Uzlaşma”, (www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/188.doc. (16.03.2017).

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, Y. 8, S. 28-29, 1978, ss. 3-17. (Uzlaşma).

Alpaslan, Mustafa ve Mustafa Sakal. “Avukat ve Mali Müşavirlerin Uzlaşma Komisyonlarında Temsil Sorunu ve Uzlaşma Görüşmelerinde İbrazi İstenilen Vekâletname İbrazi Hakkında Genel Tebliğ Neler Getiriyor?”, **Terazi Hukuk Dergisi**, S. 18, Şubat 2008, <https://jurix.com.tr/>, (14.09.2017).

Artun, Emine Sevcen. “Vergi Yargılaması Hukuku’nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar”, **V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015, ss. 105-154.

Asiltürk, Murat. “Arabuluculuk Müessesesinin İdari Yargılama Hukuku Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Uygulanabilirliği”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Temmuz 2014, S. 95, ss. 29-40, www.jurix.com.tr, (12.07.2017).

Aslanoğlu, İbrahim Burak. “Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannameler ve Uzlaşma Arayışları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2011, S. 275, ss. 99-103.

Atalay, Esra. “Yargısal Temel Haklar”, **Prof. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan**, DEÜHF. Yayınları, İzmir, 1997, ss. 437-454.

Atay, Ender Ethem. “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi Ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Ombudsman Akademik Dergisi**, S. 1, Aralık 2014, ss. 1-31. (Kamu Denetçiliği).

Ateş, Kâmil. “İhtilafı Vergi Ve Cezalarda Uzlaşma Veya Kısmi Vergi Affı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 52, Nisan 2008, www.lebibyalkin.com, (18.09.2017). (K. Ateş).

Ateşli, Erkan. “Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2000, S. 89, ss. 40-50.

Atmaca, Mustafa. “Anayasa Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Dünü, Bugünü, Yarını”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 416, Nisan 2016, ss. 81-92.

Avçin, Fethi Ahmet. “Uzlaşmalı Denetim Modeli ve Vergi Notu Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Kasım 2009, S. 203, www.yaklasim.com, (30.10.2017).

Aybars, Atakan. “Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül-Ekim 1986, S. 26, ss. 101-114.

Aykın, Hasan. “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 418, Haziran 2016, ss. 21-35.

Bahar, Cevdet Okan. “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 255, Kasım 2002, ss. 161-165.

Bal, Ali ve Cemal Başar. “Vergilerin Kanunîliği İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Editör: Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, ss. 89-140.

Balcılar, M. Bahadır. “Her Türlü Usulsüzlük veya Özel Usulsüzlük Cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Girer mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Kasım 2010, S. 215, www.yaklasim.com, (10.08.2017).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak Ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk Ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği Ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 147-203). (Sınır).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Y. 2008, C. XXV, S. 12, ss. 309-337. (Uzlaşma).

Batun, Mehmet. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2010, S. 211, www.yaklasim.com, (21.02.2017). (Uzlaşma I).

Batun, Mehmet. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2010, S. 212, www.yaklasim.com, (11.09.2017), (Uzlaşma II).

Bayar, Erhan. “Uzlaşmanın Kesinliğinin Vergi ve Cezanın Dava Konusu Edilmesi İle Aynı Dönemin İdarece Tekrar İnceleme Konusu Yapılması Üzerindeki Etkileri ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Değerlendirmeler”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Ağustos 2015, S. 272, www.yaklasim.com, (24.08.2017).

Baykara, Bekir. “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2008, www.vergidunyasi.com, (08.08.2017).

Bayraktar, İhsan Kağan. “Uzlaşmaya Konu Olmayan, Pişmanlık ve Cezada İndirim Hükümlerinden Faydalanamayan İsimsiz Bir Vergi Cezası”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2010, S. 212, ss. 132-137.

Beehler, John F. “IRS Alternative Dispute Resolution Initiatives”, **The Tax Adviser**, Şubat 2000, ss. 116-127.

Biniş, Mine. “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 5, No 2, 2013, ss. 15-30.

Bozdoğan, Doğan ve Cuma Çataloluk. “Vergi Usul Kanunda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Journal of International Management**, Educational and Economics Perspectives 6 (1), 2018, s. 42–56, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/485731>, (28.03.2019).

Budak, Yılmaz. “Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 304, Aralık 2006, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4512>, (26.10.2017). (Uzlaşma).

Budak, Yılmaz. “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 346, Haziran 2010, ss. 20-24). (Yozlaşma).

Buhur, Sami. “Uzlaşma Müessesinin Uygulama Sonuçları Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, E- Yaklaşım, S. 243, Mart 2013, www.yaklasim.com, (14.02.2017).

Bulur, Alper. “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 65, S. 4, Güz 2007, ss. 30-46.

Bulut, Mustafa, Seda Çalışkan ve Ayça Bulut. “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2008, www.vergidunyasi.com, (21.09.2017).

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa. “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2002, S. 375, ss. 116-127.

Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlak. “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2018, 5 (1), s. 57-68, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/485731>, (28.03.2019).

Büyükkayalar, Ali. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart-Nisan 1987, S. 29, ss. 77-80.

Can, Turan Fehmi Ege. “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma Müessesinin Genel İşleyişi”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, S. 269, Mayıs 2015, www.yaklasim.com, (10.10.2017).

Canyaş, Oytun. “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul 2015, ss. 159-205, (Uzlaşma).

Cidecigiller, Aynur. “İdarenin Taraf Olduğu Uyuşmazlıkların Sulh Yoluyla Çözümü”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 2, Aralık 2014, ss. 281-303, www.jurix.com.tr, (12.07.2017).

Coşkun, Erhan. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Etkinliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 367, Nisan 2019, ss. 35-43.

Coşkun Karadağ, Neslihan ve İbrahim Organ. “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 7, S. 1, 2014, ss. 370-396.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 1980, C. 37, S. 1-4, ss. 129-151. (Demokratik).

Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 1, 1984, ss. 171 vd. <http://www.anayasa.gov.tr>, (27.10.2017), (Anayasa).

Çağan, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXIX, S. 1-2, 1973, ss. 111-122, (Af).

Çelik, Miraç. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı**, Mecmua, Ankara 2008, ss. 519-541.

Çelikkaya, Ali. “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (21.09.2017).

Çetin, Soner. “Ceza Muhakemesi Kanununda Uzlaşma”, **TBB Dergisi**, S. 82, ss. 45-46, (S. Çetin).

Çetin, İlhan. “Mali Tatil Sürecinde Uzlaşma Yapılabilir Mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 217, Temmuz 2014, www.lebibyalkin.com, (06.09.2017), (İ. Çetin).

Çetinkaya, Oğuz. “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, (<http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9f5d0f4c-efb1-4ded-a812-b0643cf14a6e.pdf>, (14.02.2017), ss. 1-30.

Çitil, Bünyamin. “Kaçakçılığa İştirak Nedeniyle Kesilen Vergi Ziyat Cezalarında Uzlaşma Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2013, S. 111, www.lebiblyalkin.com, (10.08.2017).

Çolak, Mustafa. “Mahsup Süresi Geçen Geçici Vergilerde Uzlaşma ve Sonuçları Üzerine Kritik Değerlendirmeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2006, S. 167, www.yaklasim.com, (21.08.2017), (Mahsup).

Çolak, Mustafa. “Vergi, Prim ve Cezalarında Uzlaşma ve Genel Bir Değerleme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 223, Temmuz 2011, www.yaklasim.com, (04.10.2017), (Değerleme).

Çomaklı, Şafak Ertan. “Tarhiyat Öncesi Yönetmeliğine Göre Uzlaşma Tutanaklarında Yer Almayan Esasa İlişkin Kanuni Eksiklik: (Md. 16/2)”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, S. 228, Aralık 2011, www.yaklasim.com, (07.09.2017), (Eksiklik).

Çomaklı, Şafak Ertan. “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 182, Şubat 2011, www.yaklasim.com, (18.09.2017), (Düzenleme).

Demir, Onur. “Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, (www.vergidegundem.com/files/makale3_ekim05.doc), (08.08.2017), (O. Demir).

Demir, Ali. “Uzlaşma Müessesinden Beklenen Faydanın Sağlanması İçin İki Öneri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1988, www.vergidunyasi.com, (27.10.2017). (A. Demir).

Demirbaş, Burcu. “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara 2009, ss. 953-985. (B. Demirbaş).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012), ss. 257-312. (Yargılama).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Farklı Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Anlaşmazlıklarının Uzlaşma ve Diğer Barışçıl Yollarla Çözümlemesi”, **6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyum Bildirim Kitabı**, Ankara, 2017, ss. 50-82). (Barışçıl).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Editör: Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 195-253. (Sosyal).

Demirbaş Aksüt, Burcu ve Özgecan Gök “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 18, S. 2, 2016, Basım Yılı 2017, ss. 75-125.

Demirci, Azmi. “Uzlaşma İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2007, S. 315, ss. 24-30.

Demirkan, Uçar. “Vergilemede Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2008, S. 51, www.lebibyalkin.com, (30.10.2017).

Demirli, Gökhan. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Şubat 2014, S. 254, www.yaklasim.com, (04.08.2017).

Dilemre Öden, Begüm. “Vergiye Karşı Tepkinin Sosyo-Psikolojik Analizi”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Nisan 2017, S. 1, s. 117-140, www.jurix.com.tr, (31.10.2017).

Doğrusöz, Bumin. “Uzlaşmanın Temin Edilememesi – Vaki Olmaması Ayırımı ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1983, www.vergidunyasi.com, (18.09.2017). (B. Doğrusöz, Uzlaşma).

Doğrusöz, Bumin. “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../12%20-%2058%20BUMİN%20DOĞRUSÖZ.doc, (01.03.2017). (B. Doğrusöz, İhtirazi).

Doğrusöz, M. Ezhan. “Anayasa Değişikliği Bağlamında 73. Madde”, <http://www.bumindogrusoaz.com/article/anayasa-degsklg-baglaminda-73-madde>, (01.03.2017), (E. Doğrusöz).

Dönmez, Güngör; <http://www.elazigdefterdarligi.gov.tr/dosyalar/projeler/gelirproje8.pdf>, (24.01.2017). (G. Dönmez).

Dönmez, Recai. “Pişmanlık Ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar Ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.157, Eylül 1994, www.vergidunyasi.com, (14.03.2017). (R. Dönmez, Pişmanlık).

Dura, İsmail Hakkı. “Uzlaşma Nedir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2009, S. 253, ss. 48-52.

Durak, Yasemin. “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi Olan Arabuluculuk ve Medeni Hukuktaki Görünümü”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Aralık 2013, S. 2, s. 55-76, www.jurix.com.tr, (12.07.2017).

Dündar, Mustafa. “VUK’un 359. Maddesi Kapsamına Giren Tarhiyatların Dava Konusu Edilmesi Ve Yargı Organınca Mükellef Lehine Karar Verilmesi Halinde Mükelleflere Uzlaşma Hakkı Verilmeli Midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2002, www.yaklasim.com, (10.08.2017).

Efe, Haydar ve Murat Demirci. “Ombudsmanlık Kavramı Ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, **Sayıştay Dergisi**, S. 90, Temmuz-Eylül 2013, ss. 49-72.

Elele, Onur. “Vergi Hukuku Açısından Kısmi Uzlaşma ve Kısmi Dava Açma Hakkının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, S. 185, www.yaklasim.com, (08.08.2017).

Ellis, Lizbeth Griffin. “Opportunities and Obstacles in Alterantive Dispute Resolution Techniques”, **CPA Journal**, Şubat 1996, C. 66, S. 2, ss. 18-25.

Erdem, Tahir; “Rakamların Diliyle Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2009, Sayı 252, ss. 30-34. (Rakam).

Erdem, Tahir. “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün Mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2005, S. 204, ss. 77-101. (Ceza).

Eroğlu, Onur. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, ss. 157-179.

Eroğlu, Onur ve Ömer Özgür Eftekin.“Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 11, Y. 11, S. 2, 2015, ss. 233-250.

Erol, Ahmet. “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, **Yaklaşım Dergisi**, S.179, Kasım 2007, ss. 26-30. (Sınır).

Erol, Ahmet. “Arabuluculuğa İlişkin İlkeler ve Uluslararası Normlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 377, Ocak 2013, ss. 18-21. (Arabuluculuk).

Erol, Ahmet. "Aramalı Vergi İncelemede Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur mu?", **Yaklaşım Dergisi**, S. 204, Aralık 2009, www.yaklasim.com, (06.09.2017). (Arama).

Erol, Ahmet. "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", **Yaklaşım Dergisi**, S. 104, Ağustos 2001, www.yaklasim.com, (24.08.2017). (Kesinlik).

Ertaş, Türker. "Vergilerin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Kapsamında Siyasi Partilere Devlet Yardımı", **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Editör: Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 21-88.

Fayle, Richard. "Mediation in Tax Disputes", **Journal of Australian Taxation**, S. 93, 1999, ss. 93-101.

Ferhatoğlu, Emrah. "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 2008, C. 57, S. 4, ss. 191-218. (Anlaşma).

Ferhatoğlu, Emrah ve Gizem Poyraz Ferhatoğlu. "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 342, Şubat 2010, ss. 150-163.

Fil, Mehmet. "Vergi Usul Kanunu'na Yeni Giren "İzaha Davet" Mükellefler Açısından Ne Getirmektedir ?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2016, S. 153, www.lebiblyalkin.com, (15.03.2017).

Fiore, Nicholas. "From The Tax Adviser: Alternative Dispute Resolution With the IRS", **Journal of Accountancy**, Şubat 2000, s. 92. (Alternative).

Fiore, Nicholas. "From The Tax Adviser: Pros and Cons of the New IRS Mediation Program", **Journal of Accountancy**, Mayıs 1996, s. 36. (Mediation).

Govind, Sriram ve Samira Varanasi. “Dispute Resolution in Tax Matters: An India – UK Comparative Perspective”, **International Taxation**, Vol. 9, Eylül 2013, ss. 313-324.

Gökalp, Özge Tuçe. “Ceza Hukukunda Uzlaşma”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 5, No. 1, 2013, ss. 21-30.

Gökbunur, Ali Rıza ve Ramazan Gökbunur. “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 311, Temmuz 2007, www.vergidunyasi.com, (23.09.2017).

Gökkaya, Murat. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Davet Yazısının Tebliğ Edilememesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 120, Aralık 2013, www.lebibyalkin.com, (06.09.2017).

Gökmen, Necdet. “Vergi Cezaları ve Farklı Bir Ceza İndirim Modeli”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2005, www.vergidunyasi.com, (23.10.2017).

Greger, Reinhard. “Yargı ve Arabuluculuk –Model Projesinin Tamamlanmasından Sonra Gelişim Çizgileri”, (Çev. Cenk Akil), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 2008, C. 57, S. 4, ss. 369-380.

Güçlü, Süleyman. “Uzlaşma Müessesesinin Geleceği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 65, Mayıs 2009, www.lebibyalkin.com, (26.10.2017).

Gültekin, Mehmet. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz-Ağustos 1991, S. 55, ss. 5-11. (Mehmet Gültekin).

Gültekin, Mustafa. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarında Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 7, Y. 2016, ss. 575-607, (Mustafa Gültekin).

Gümüş, Erhan. “Uzlaşılan Dönemle İlgili Başka Bir Maddi Olay ve Hukuki Sebebe Dayalı Olarak Yeniden Vergi İncelemesi Yapılabilir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 72, Aralık 2009, www.lebibyalkin.com, (12.09.2017).

Gümüşkaya, Gamze. “Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu’na Başvurusu”, **İÜHFM.**, C. LXXIV, S. 1, 2016, ss. 279-304, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/292215>, (28.03.2019).

Gür, Mehmet Fatih. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Sonuçları ve Yargı Kararlarının İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 276, Aralık 2015, www.yaklasim.com, (13.09.2017).

Gürel, Erdal. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 1995, S. 76, ss. 63-71.

Güven, Mehmet. “İdari Sözleşmelerin Uygulanmasında Tarafların Hak, Yetki ve Yükümlülükleri”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1996/3, ss. 378-404.

Hatipoğlu, Vefa. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 28, Nisan 2006, www.lebibyalkin.com, (08.08.2017).

Hocaoğlu, Celal. “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 5, Y. 2015, ss. 491-515, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/155581>, (10.02.2019).

Işık, Ekrem. “Vergi Usul Kanununda Tekerrür”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y. 32, S. 245, Şubat 2009, ss. 17-30.

İleri, Yusuf. “Zamanaşımı Gereçesiyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Hakkını Kısıtlamak Mümkün Mü?”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Nisan 2011, S. 220, www.yaklasim.com, (04.08.2017).

İleri, Yusuf. “Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 369, Mayıs 2012, ss. 171.-173, (Zamanaşımı).

İneli, Ender. “Uzlaşmanın Kesinliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2011, S. 217, www.yaklasim.com, (24.08.2017).

İnaltong, Ceyhan. “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 30, S. 353, Ocak 2011, ss. 4-14.

Jone, Melinda ve Andrew J Maples. “Mediation As An Alternative Option in Australia’s Tax Disputes Resolution Procedures”, **Avustralian Tax Forum**, 2012, S. 27, ss. 527-568.

Kahriman, Hamza. “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 12, Y. 12, No. 1, 2016, ss. 229-250.

Karaboyacı, Abdullah. “Özel Usulsüzlük Cezalarının Tamamı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilebilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2012, S. 237, www.yaklasim.com, (10.08.2017).

Karaca, Kâzım. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Konusunda İzaha Muhtaç Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2012, S. 229, www.yaklasim.com, (04.08.2017). (Tarhiyat Öncesi).

Karaca, Kâzım. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle İlgili Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 219, Mart 2011, www.yaklasim.com, (07.09.2017). (Özellik).

Karaca, Kâzım. “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 184, Nisan 2008, www.yaklasim.com, (06.09.2017). (Mücbir Sebep).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Adaleti-Adil Vergi Sistemi”, **(33. Türkiye Maliye Sempozyumu, Maliye Araştırmaları-2**, Bursa, 2018, ss. 167-186, <http://www.maliyesempozyumu.org>, (01.04.2019). (Vergi Adaleti).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, (Prof. Dr. Mehmet Âkif Aydın’a Armağan, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Y. 2015, C. 21, S. 2, Özel Sayı, ss. 413-455. (Vergi Gelirleri).

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan, C. 2, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, Özel Sayı 2013, Basım Yılı: 2014, ss. 1259-1308. (Vergilendirme İlkeleri).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı 2014, Basım Yılı: 2015, İzmir, ss. 3637-3739. (İndirim).

Karakoç, Yusuf. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 397, Eylül 2014, ss. 152-158. (Panel).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Sistem(sizliğ)inden Kesitler”, **Prof. Dr. Ejder Yılmaz Armağanı**, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014, C. 2, ss. 1187-1214. (Sistem).

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, **DEÜHFD.**, C. 12, Y. 2010, (Basım Yılı : 2012), ss. 3-26. (Değerlendirme).

Kartal, Zihni. “İkinci Uzlaşma Teklifi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2008, www.vergidunyasi.com, (21.08.2017).

Kaynak, Harun. “Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2007, www.vergidunyasi.com, (22.08.2017).

Kızılot, Zuhâl. “Önce Vergi Mahkemesinde Dava Açılıp Ardından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstenebilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 204, Aralık 2009, www.yaklasim.com, (11.09.2017).

Kitiş, Nahit. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 1989, ss. 3-9.

Kocahanoğlu, Osman Selim. “Yeni Vergi Tasarısı ve Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak-Aralık 1979, S. 2, ss. 21-24.

Kolotoğlu, Olcay. “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2008, S. 234, s. 97-101.

Konuk, Bahar. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi”, **Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan**, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 2, Y. 2011, ss. 799-833.

Korhan, Gökhan ve Özgür Özkan. “659 Sayılı KHK Sonrası Vergi Uyuşmazlıklarının Sulh Yoluyla Çözümlemesinde Geline Son Nokta”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2013, S. 115, www.lebibyalkin.com, (30.10.2017).

Korkmaz, Murat ve Musa Ünal. “Gümrük Vergilerinde Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 226, Ekim 2011, www.yaklasim.com, (19.09.2017).

Korkusuz, Mehmet. “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 79, Temmuz 1999, www.yaklasim.com, (08.08.2017).

Kumrulu, Ahmet. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Ankara,1989, S. 72-73, ss. 8-26.

Kutbay, Hüseyin. “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 403, Mart 2015, ss. 103-115.

Küçük, Şaban. “Vergide Uzlaşma Kaldırılmalı Mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2011, S. 92, www.lebibyalkin.com, (30.10.2017).

Küçükkaya, Mehmet ve Gökçe Sarısu. “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, S. 185, ss. 286-292.

Küçükkaya, Mehmet. “Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği”, **Kazancı Hukuk Dergisi**, S. 55-56, 2009, ss. 122-134. (Hukuki).

Küçükkaya, Mehmet. “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIX, Y. 2015, S. 1, ss. 191-218. (Tekerrür).

Kütükçü, Abdullah. “Uzlaşılan Vergi ve Cezalar İçin Düzeltme İsteminde Bulunulabilir mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2013, S. 118, www.lebibyalkin.com, (11.09.2017).

Mathews, Gregory P. “Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve IRS-Taxpayer Disputes”, **Ohio State Journal On Dispute Resolution**, 2004, S. 19:2, ss.709-737.

Meriç, İlyas ve Cihan Deligöz. “Uzlaşma Müessesinde Gecikme Faizinin Tatbiki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 382, Haziran 2013, ss. 172-177.

Nas, Adil. “Amerika Birleşik Devletleri Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Uygulanması”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Aralık 2009, S. 204, ss. 70-80. (Amerika).

Nas, Adil. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin ve Uzlaşmaya Varılmamasının Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 202, Ekim 2009, www.yaklasim.com, (07.09.2017). (Tarhiyat Öncesi).

Nas, Adil. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, S. 201, ss. 246-248. (Sonuç).

Nas, Adil. “Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Uzlaşma Kurumunun Konumu”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Temmuz 2009, S. 199. (Eşitlik).

Nas, Adil. “Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talep Edebilecek Kişiler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2009, S. 69, www.lebibyalkin.com, (21.08.2017). (Kişi).

Nas, Adil. “Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisinin Sınırları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 417, Mayıs 2016, ss. 158-170. (Vergilendirme).

Nas, Adil. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumunda Miktar İtibariyle Uzlaşmanın Kapsamı”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Nisan 2010, S. 208, www.yaklasim.com, (08.08.2017), (Miktar).

Nas, Adil. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kurumu’nda Uzlaşma Komisyonları ve Bu Komisyonların Kararlarının Hukuki Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, S. 203, Kasım 2009, www.yaklasim.com, (11.09.2017), (Karar).

Nas, Adil. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 200, Ağustos 2009, www.yaklasim.com, (11.09.2017). (Tarhiyat Sonrası).

Nazalı, Ersin. “Nitelikli Vergi Ziyai Cezası (Kaçakçılık) Öngören Tarhiyat ve Ceza Kesme İşlemlerinde Uzlaşma Talep Edilmelidir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2010, S. 342, s. 45-51. (Ceza).

Nazalı, Ersin. “Karşılıklı Anlaşma Usulününün (KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2013, S. 383, ss. 48-50. (Anlaşma).

Netek, Okan ve Mehmet Dağ. “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 386, Ekim 2013, ss. 50-56.

Nians, Peter ve Nigel Popplewell. “The Use of Mediation in Tax Disputes-UK Position”, **Nederlands-Vlaams tijdschrift voor Mediation en conflictmanagement**, 2014 (18), S. 3, ss. 47-58.

Odyakmaz, Zehra. “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, ss. 1-85. (Kamu Denetçiliği).

Odyakmaz, Zehra. “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 2, S. 1-2, 1998, s. 141-195, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_12.pdf, (22.11.2017). (Sözleşme).

Oktar, S. Ateş. “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 107, Kasım 2001, www.yaklasim.com, (14.09.2017). (Değerlendirme).

Okur, Osman. “Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1995, S. 83, ss. 96-100.

Organ, İbrahim. “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2006, S. 213, ss. 162-173.

Organ, İbrahim ve Fatih Çevikcan. “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 141, Haziran 2011, ss. 54-66.

Ozansoy, Ahmet. “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 89, Mayıs 2000, www.yaklasim.com, (27.10.2017).

Öncü, Kerem. “Vergi Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlişkisi”, **TBB Dergisi**, Mayıs Haziran 2017, Y. 30, S. 130, ss. 253-276.

Önoğlu, Ruhi. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 333, 2009, s. 24-29, www.vergidunyasi.com, (03.08.2017).

Öz, Ersan ve Tekin Akdemir. “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2002, S. 168, ss. 70-80.

Özbay, İbrahim. “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri”, **EÜHFD**, C. X, S. 3-4, 2006, ss. 459-475.

Özbek, Mustafa. “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir”, **Ankara Barosu Dergisi**, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1999-2/10.pdf>, (03.03.2016). (M. Özbek, Alternatif).

Özbek, Mustafa; “Avukatlık Kanunu’nun 35/A Maddesine Göre Arabuluculuk”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2001-3, ss. 113-139. (M. Özbek, Arabuluculuk).

Özbek, Veli Özer. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaştırma Kurumunun 6763 Sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Ceza Hukuku Dergisi**, S. 32, Aralık 2016, s. 7-28, www.jurix.com.tr, (12.07.2017). (V. Özbek, Uzlaşma).

Özbek, Veli Özer. “Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı Kriminolojik Olguların Araştırmaları – I Türkiye’de Uzlaşma Eğilimleri”, **Ceza Hukuku Dergisi**, S. 19, Ağustos 2012, s. 350-359, www.jurix.com.tr, (12.07.2017). (V. Özbek, Anket).

Özçelik, Yudum. “Üç Kat Vergi Ziyayı Kesme İşleminin Yargı Kararı ile İptal Edilmesi Durumunda Uzlaşma Hakkı”, **6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ankara 2017, ss. 83-93.

Özkes, Muhammet. “Uyuşmazlık Çözüm Yolları İçinde Arabuluculuk ve Bir Düzenleme Önerisi”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Y. 2006, S. 7, ss. 40-45. (Arabuluculuk).

Özel, Salih. “Vergilemede Uzlaşma Kurumunun Genel Değerlendirmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2007, S. 11, www.lebibyalkin.com, (19.10.2017).

Öztürk, Hüseyin ve Hüseyin Yücel. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Uzlaşma Komisyonunun Nihai Teklifi Karşısında Mükelleflerin Durumları”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, S. 270, Haziran 2015, www.yaklasim.com, (06.09.2017).

Özyurt, Serkan. “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 237, Mayıs 2001, www.vergidunyasi.com, (22.08.2017).

Pala, Orhan. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 29, S. 341, Ocak 2010, ss. 133-141.

Pehlivan, Yafes. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2005, S. 23, www.yaklasim.com, (31.07.2017). (Y. Pehlivan).

Pekcanitez, Hakan. “Alternatif Uyuşmazlık Çözümleri”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Y. 2005, S.5, s. 12-16.

Pınar, Burak ve Nedim Meriç. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi”, **TBB**, S. 84, 2009, ss. 188-211.

Pınar, Burak. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı”, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı 2014, Basım Yılı 2015, ss. 4355-4397.

Polat, Salih ve Hasan Katırcı. “Uzlaşma Müessesesi ile Hedeflenenler ve Gerçekleşenler”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, S. 265, Ocak 2015, www.yaklasim.com, (14.02.2017).

Röportaj, “Mediation Makes Ground in Resolving Disputes”, **International Tax Review**, Şubat 2012, www.internationaltaxreview, (06.10.2016).

Saban, Nihal. Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/04/Nihal-Saban-Anayasa-Tart%C4%B1%C5%9Fmalar%C4%B1nda-Vergi-%C3%96devi.pdf>, (01.03.2017).

Sağır, Harun. “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2017, S. 425, ss. 94-97.

Sakal, Mustafa ve Mustafa Alpaslan. “Vergi Ve Ceza Uzlaşmalarında Gecikme Faizleri de Kapsama Alınabilmelidir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2007, S. 47, www.lebivyalkin.com, (21.08.2017).

Sarı, Murat ve Erol Cihan Dersinlioğlu. “Vergi Uyuşmazlıklarında Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Temmuz 2016, S. 283, www.yaklasim.com, (21.08.2017).

Sarıkaya, İrfan. “Yeni Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sorunları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2008, www.vergidunyasi.com, (19.10.2017).

Savaşan, Fatih, Mehmet Emin Altundemir ve Aziz Ulupınar. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, **Maliye Dergisi**, S. 162, Ocak- Haziran, 2012, ss. 126- 144.

Self, Heather; “Resolving Tax Dispute”, **Tax Adviser Magazine**, Mayıs 2012, www.taxadvisermagazine.com, (05.10.2015), ss. 34-36.

Serim, Nilgün. “Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2006, Sayı 214, ss. 97-111.

Seviğ, Veysi. “Uzlaşma Gün ve Saatinin Mücbir Sebep Nedeniyle Yeniden Belirlenebileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, Mücbir Sebep, www.yaklasim.com, (24.08.2017), (Mücbir Sebep).

Soysal, Tamer. “Türk Ceza Hukukunda Uzlaşma”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/192.doc, (16.03.2017).

Stevens, Michial G. “Tax Disputes: Mediate, Arbitrate”, **Practical Accountant**, Ağustos 2002, ss. 44-46.

Sullivan, Edward ve Alexia Solomou. “Alternative Dispute Resolution in Land Use Disputes-Two Continents and Two Approaches”, **The Urban Lawyer**, Sonbahar 2011, C. 43, S. 4, ss. 1035-1059.

Şahin, Tayfun. “Uzlaşmadan Sonra Ortaya Çıkan Vergi Hatasının Düzeltilmesinde Verginin Yasallığı İlkesi Gereği Farklı Bir Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2013, S. 252, www.yaklasim.com, (22.02.2017). (Hata).

Şahin, Tayfun. “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2010, S. 215, ss. 44-49. (Değişiklik).

Şahin, Tayfun. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarına Üye Belirlenmesinde Sınırlamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 239, Kasım 2012, www.yaklasim.com, (07.09.2017). (Üye).

Şahin, Tayfun. “Dönemsellik Hatasına Dayanan İncelemelerde Uzlaşma Sonucunda Mükellefe Vergi İadesi Yapılması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 90, Haziran 2011, www.lebibyalkin.com, (12.09.2017). (Dönemsellik).

Şahin, Tayfun. “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu ve Uygulama İçin Öneri”, www.vmhk.org.tr, (20.09.2017). (Öneri).

Şahinok, Aynur. “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Uzlaşma Müessesesi”, **İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No. 26, Ankara 1978, ss. 220-281.

Şaşı, Murat. “İdari Yargı Alanındaki Uyuşmazlıkların Çözümünde Alternatif Bir Model “Hâkim Temelli Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, S. 138, Y. 2015, ss. 65-86.

Şengöz, Yunus. “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 124, Nisan 2003, www.yaklasim.com, (14.09.2017).

Şengül, Ramazan. “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.14, 2007, ss. 126-145.

Şin, Sevil. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 9, S. 1, Y. 2019, ss. 304-322.

Tanrıver, Süha. “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 64, 2006, ss. 151-178.

Taşkın, Yasemin. “Vergi Aflarının Hukukî Niteliği ve Gerekçeleri”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2010, S. 2, ss. 122-128. (Af).

Taşkın, Yasemin. “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri**, Y. 2010, ss. 67-90, (Tepki).

Taştan, Yusuf Ziya. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2007, S. 309, www.vergidunyasi.com, (19.10.2017).

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 307, Mart 2007, ss. 196-214. (İlke).

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Ağustos 2015, S. 28, ss. 187-221. (Ölçülülük).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı 2014, Basım Yılı 2015, ss. 4943-4987. (Borç).

Tecim, Burak Alihan. “Uzlaşma Nedir, Mükellef ve İdareye Ne Gibi Faydaları Vardır, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, Kasım 2005, S. 28, www.yaklaşım.com, (24.01.2017).

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, **DEÜHFD.**, C. 12, Y. 2010, (Basım Yılı : 2012), ss. 132-191. (İlkeler).

Tekin, Önder. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmadığına İlişkin Tutanak İdari Davaya Konu Olabilecek Bir İdari İşlem midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 129, Eylül 2003, www.yaklaşım.com, (06.09.2017).

Topaç, Özcan. “Özel Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan-Haziran 1983, S. 9, ss. 100-104.

Türkay, İmdat. “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 418, Haziran 2016, ss. 107-120.

Uçkun, Murat ve İbrahim Necdet Ayyıldız. “Danıştay Vergi Davası Daireleri Kurulu’nun Kararı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2015, S. 266, www.yaklaşım.com, (31.07.2017).

Uğurlu, Uğur. “Avukatlar Tarafından Düzenlenen Uzlaşma Tutanakları Damga Vergisine Tabi Midir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 95, Kasım 2011, www.lebibyalkın.com, (08.09.2017).

Urak, Ersin. “Sağlık Sorunu Nedeni İle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmesine Gelinememesinin Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, E-Yaklaşım, S. 273, Eylül 2015, www.yaklaşım.com, (18.09.2017).

Ürel, Gürol. “Uzlaşma”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 83, Kasım 1999, www.lebibyalkın.com, (04.10.2017).

Ünal, Noyan Alper. “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgenin Kasten Ya Da Kötü Niyetli Olarak Kullanılmadığı Hallerde Vergi Ziyayı Cezası ve Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 349, Eylül 2010, ss. 44-48.

Ünver, Musa Kazım. “Uzlaşma Gününün Ertelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 153, Eylül 2005, www.yaklasim.com, (12.09.2017).

Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, Y. 2003, ss. 252-273. (İlkeler).

Üzeltürk, Hakan. “Af Kanunu Anayasa’ya Aykırıdır”, **Dünya Gazetesi**, 26.02.2008, <http://www.turmob.org.tr>, (04.10.2017).

Vollebregt, Hugo. “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has Changed the Traditonal Dispute Landscape for Tax Issues”, **Internatioanal Transfer Pricing Journal**, Mayıs/Haziran 2009, ss. 161-165.

Vos, Roelof. “Mediating Tax Disputes in the Netherlands”, **Dutch-Flemish Magazine for Medation and Conflict Management**, 2014 (18), 3, ss. 1-7.

Walton, Sue. “Mediating Tax Disputes: HMRC’s ADR Pilots”, **Tax Journal**, www.taxjournal.com, (05.10.2015).

Williams Ca , Gleen ve Craig W. Jackson Ca. “New Ways To Fix Tax Disputes”, **Charter**, Haziran 2011, ss. 50-51.

Wood, Donald F. ve Robert D. Adams. “Mediation Under Announcement 95-2: IRS Proposes Dramatic Extension of Alternative Dispute Resolution”, **The Tax Executive**, Ocak-Şubat, 1995, ss. 29-32.

Yağan, Haldun. “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2011, S. 275, s. 34-50.

Yakar, Soner ve Tamer Budak. “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 22, S. 2013, s. 399-426).

Yaltı, Billur. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2012, S.286, s. 110-121.

Yaltı Soydan, Billur. “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 119, Y. 1998, ss. 98-118.

Yıldırım, Ali Haydar ve Olcay Kolotoğlu. “Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2003, S. 173, ss. 93-95.

Yıldırım, Saadet. “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, **Ufuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1, Haziran 2013, www.jurix.com, erişim tarihi: 18.09.2017. (S. Yıldırım).

Yıldırım, Akif. “Vergi Ceza Hukukunda Kanunîlik İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Editör: Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, ss. 147-194, (A. Yıldırım).

Yıldırım, M. Kamil. “İhtilafların Mahkeme Dışı Usullerle Çözülmesi Hakkında”, (Prof. Dr. Yavuz Alangoya İçin Armağan, İstanbul 2007, s. 337-360), (K. Yıldırım).

Yılmaz, Elif. “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, Y. 2009, S. 1-2, ss. 321-351. (E. Yılmaz).

Yılmaz, Saadettin. “Vergi İnceleme Raporları Kamu Denetçisi'ne (Ombudsman'a) Götürülebilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 403, Mart 2015, ss. 56-65. (S. Yılmaz).

Yılmaz, Güneş. “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 185, Şubat 2004, s. 144-151. (G. Yılmaz).

Yücel, Tugay. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 1988, www.vergidünyası.com.tr, 07.08.2017. (Değerlendirme).

Yücel, Tugay. “4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Yarattığı Sorunlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 81, Eylül 1999, www.lebiblyalkin.com, 25.09.2017. (Sorunlar).

Tezler

Biberoğlu, Elif. **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Demirbaş Aksüt, Burcu. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2012). (Vergilendirme).

Gök, Özgecan. **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2018.

Kalaycı, Tülün. **Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Denizli, 2013.

Küçükkaya, Mehmet. **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008. (Uzlaşma).

Nas, Adil. **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008). (Uzlaşma).

Taylar, Yıldırım. **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013. (Vergi).

Tunç, Kadir. Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: **Yasal, İdari ve Yargısal Açından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2013.

Usta, Burcu. **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü Ve Önemi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İzmir, 2009.

Resmi Yazılar

Federal Maliye Bakanlığı’nın IV A 3-SO 223/07/1002 sayılı 2008/0411043 nolu “Vergi Tarhına Temel Oluşturan Vakıalar Hakkında Maddi Unsurlarda Uzlaşma” başlıklı resmî yazısı, file:///C:/Users/Administrator/Downloads/schreiben_verstaendigung.pdf, 05.03.2019.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, 2012, <http://oemislemyon.blogspot.com/2012/01/otomasyonlu-vergi-daireleri-islem.html>, 01.04.2019.

İnternet Sitesi Kaynakları

<http://www.irs.gov/>, (18.03.2016).

<https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, (23.03.2016).

http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Dispute%20Resolution/Tax%20DR%20Conference%202014/PN_TDRCon_AlternativeTDRTechniques_v2_Feb14.pdf, (21.09.2015).

<https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, (18.11.2015).

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcies/priv/contact/niet_met_ons_eens/mediation, (21.09.2015).

