



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE’DE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ VE
UYGULAMA SONUÇLARININ İNCELENMESİ(2012-2016)**

Hazırlayan

Kürşad Efrail ASLAN

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Hayrettin TÜLEYKAN

TOKAT-2018

TÜRKİYE'DE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ VE
UYGULAMA SONUÇLARININ İNCELENMESİ (2012-2016)

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 21.12.2018

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Dr.Öğr.Üyesi Hayrettin TÜLEYKAN

Üye : Dr.Öğr.Üyesi Doğan BOZDOĞAN

Üye : . Dr.Öğr.Üyesi Gökçe MARAŞ

İmzası



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
04/12/2018 tarih ve 57-12 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul
edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Dr.Öğr.Üyesi H.Baha ÖZTUNÇ
Enstitü Müdürü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Hayrettin TÜLEYKAN'ın danışmanlığında hazırlamış olduğum “TÜRKİYE’DE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ VE UYGULAMA SONUÇLARININ İNCELENMESİ(2012-2016)” adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

21/12/2018

Kürşad Efrail ASLAN

TÜRKİYE’DE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİ VE UYGULAMA SONUÇLARININ İNCELENMESİ(2012-2016)

ÖZET

Vergi uyuşmazlıklarını çözmeye, mükellefle, vergi idaresinin karşılıklı taviz vermek suretiyle anlaşması yöntemi olarak tanımlayabileceğimiz uzlaşma müessesesi, Türkiye’de 1963 yılından bu tarafa uygulanmaktadır. Uzlaşma müessesesi ve uygulama biçimi hakkındaki tartışmalar devam etmektedir. Çalışmamızda, vergi uyuşmazlıklarının azaltılması ve uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılması için neler yapılabileceği değerlendirilecektir.

Uzlaşma müessesine temel oluşturmak açısından öncelikle verginin tarihi gelişimi, vergideki temel kavramlar açıklanmıştır. Gelişmiş bazı batı ülkelerinin uzlaşma sistemleri incelenmiş ve incelenen ülkelerin hemen hepsinde uzlaşma ve benzeri yöntemlerin geniş olarak uygulandığı ve uyuşmazlıkların çoğunun uzlaşma ve benzeri idari yöntemlerle çözüldüğü ve yargıya az sayıda uyuşmazlığın intikal ettiği anlaşılmaktadır.

Uzlaşma müessesinin Türkiye’de ortaya çıkışı ve tarihi gelişimi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma etraflıca açıklanmış ve 2012-2016 yılları arasındaki tarhiyat öncesi ve tarhiyat öncesi uygulama sonuçları etraflıca analiz edilmiştir. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının az bir kısmının uzlaşma yönetimiyle çözüldüğü ve kalan çoğuna çözüm üretilmediği gözlemlenmektedir.

Türkiye’de, vergi uyuşmazlıklarına karşı yargı yolundan önce uzlaşmaya başvurma zorunluluğu olmadığı, uzlaşmaya başvurmada süre kısıtlaması olduğu, vergi cezaları bakımından uzlaşmaya başvurmada engeller bulunduğu, uzlaşma görüşmelerinde objektif kriterler esas alınmadığı, uzlaşmada mükellefin ödeme gücü dikkate alınmadığı ve bu eksikliklerin uzlaşma müessesesinin etkinliğini azaltan hususlar olarak öne çıktığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları, Uzlaşma Müessesesi

THE INSTITUTION OF RECONCILIATION IN THE TAX LAW IN TURKEY AND ANALYSIS OF ITS IMPLEMENTATION RESULTS (2012-2016)

ABSTRACT

The institution of reconciliation which we can describe as an agreement method where the taxpayer and tax administration agree by making a concession to solve tax disputes has been continued to be implemented in Turkey since 1963. Discussions about the institution of reconciliation and its implementation manner are ongoing. In our study, will be assessed that what needs to be done in order to reduce tax disputes and to increase the effectiveness of the institution.

The historical development of tax and basic tax-related concepts are explained to form a basis for the institution of reconciliation. The reconciliation systems of some developed Western countries are examined and it is found out that almost all of the countries examined widely implement reconciliation and similar methods and that the majority of the disputes are resolved through reconciliation and similar administrative methods and that a small number of disputes are submitted to the judiciary.

The emergence and historical development of the institution in Turkey, reconciliation before and after assessment are explained in detail and the results of reconciliation before and after assessment between the years 2012 and 2016 are analyzed thoroughly. It is observed that a small portion of the tax disputes in Turkey are solved through reconciliation and a solution for most of the rest could not be found.

It is understood that there is not an application obligation for reconciliation before judiciary remedy, there is a time limitation for reconciliation, there are obstacles in applying to reconciliation in terms of tax penalties, reconciliation negotiations are not based on objective criteria, the taxpayer's ability to pay is not taken into consideration and these deficiencies are distinguished as factors which reduce the efficiency of the institution of reconciliation in Turkey.

Key Words: Tax, Tax Penalties, Tax Disputes, Institution of Reconciliation

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası	i
Özet.....	ii
Abstract.....	iii
İçindekiler.....	iv
Tablolar Listesi	x
Kısaltmalar.....	xi
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI.....	3
1.1. VERGİ HUKUKU.....	3
1.1.1. Verginin Tanımı ve İktisadi Önemi.....	3
1.1.2. Vergilendirme (Tarhiyat) Süreci.....	5
1.1.2.1. Tarh.....	5
1.1.2.1.1. Beyana Dayanan Tarh.....	7
1.1.2.1.2. Verginin İdarece Tarhı.....	8
1.1.2.1.3. İkmalen Vergi Tarhı.....	8
1.1.2.1.4. Re'sen Vergi Tarhı.....	9
1.1.2.2. Tebliğ.....	9

1.1.2.3. Tahakkuk.....	11
1.1.2.4. Verginin Kesinleşmesi.....	12
1.1.3. Vergi Cezaları.....	13
1.2.4.1. Genel Usulsüzlük Cezaları.....	13
1.2.4.2. Özel Usulsüzlük Cezaları.....	14
1.2.4.3. Vergi Ziyat Cezası.....	15
1.2.4.4. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları.....	16
1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI.....	17
1.2.1. İdari Çözüm Yolları.....	18
1.2.1.1. Vergi Hataları ve Düzeltme.....	18
1.2.1.2. Vergi Cezalarında İndirim	20
1.2.1.3. Yanılma ve Görüş Değişikliği.....	22
1.2.1.4. Pişmanlık Müessesesi	25
1.2.1.5. İzaha Davet.....	27
1.2.1.6. Uzlaşma.....	31
1.2.2. Yargısal Çözüm Yolları.....	31
BÖLÜM 2: VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESİ.....	33
2.1. UZLAŞMANIN TANIMI.....	33

2.2. UZLAŞMA SİSTEMİNİN GELİŞMİŞ BATI ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMALARI.....	33
2.2.1. Almanya’da Vergi Uzlaşma Sistemi.....	33
2.2.2. Fransa’da Vergi Uzlaşma Sistemi.....	35
2.2.3. İngiltere’de Vergi Uzlaşma Sistemi.....	37
2.2.4. Danimarka’da Vergi Uzlaşma Sistemi.....	38
2.2.5. ABD’de Vergi Uzlaşma Sistemi.....	39
2.3. UZLAŞMA SİSTEMİNİN TÜRKİYE’DEKİ UYGULAMASI.....	44
2.3.1. Uzlaşma Sisteminin Türkiye’deki Tarihi Gelişimi.....	44
2.3.1.1. 205 Sayılı Kanun.....	44
2.3.1.2. 485 Sayılı Kanun.....	48
2.3.1.3. 2365 Sayılı Kanun.....	48
2.3.1.4. 2686 Sayılı Kanun.....	48
2.3.1.5. 3239 Sayılı Kanun.....	49
2.3.1.6. 4008 Sayılı Kanun.....	50
2.3.1.6. 4369 Sayılı Kanun.....	51
2.3.1.6.1. Kısmi Uzlaşma Yapılabilmesi.....	51
2.3.1.6.2. Uzlaşma Vaki Olmadığında, Dava Açma Süresinin Sonuna Kadar İdarenin Nihai Teklifinin Kabul Edilebilmesi.....	53

2.3.1.6.3. Uzlaşma Görüşmesine Mükellefin Bağlı Olduğu Meslek Odasından Bir Temsilci ve Mali Müşavirinin Katılabilmesi.....	54
2.3.1.6.4. Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması..	55
2.3.1.7. 4444 Sayılı Kanun.....	55
2.3.1.8. 5736 Sayılı Kanun.....	56
2.4. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA.....	57
2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	57
2.4.1.1. Taşra Uzlaşma Komisyonları.....	59
2.4.1.2. Merkez Uzlaşma Komisyonları.....	60
2.4.2. Uzlaşma Komisyonların Yetki Sınırları.....	60
2.4.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Yetki Sınırları...	61
2.4.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırları.....	62
2.4.2.3. Merkez Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları.....	64
2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ortak Hususlar	65
2.4.3.1. Uzlaşma Talebinde Bulunulması.....	65
2.4.3.2. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi.....	66
2.4.3.3. Uzlaşma Sağlanması ve Sağlanamaması Durumları	69
2.5. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA.....	71
2.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	73

2.5.1.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonları.....	74
2.5.1.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonları.....	74
2.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Ortak Hususlar	75
2.5.2.1. Uzlaşma Talebinde Bulunulması.....	75
2.5.2.2. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi.....	77
2.5.2.3. Uzlaşmanın Sonuçları.....	79
BÖLÜM 3: UZLAŞMA SİSTEMİNİN TÜRKİYE’DEKİ UYGULAMA SONUÇLARI VE ELEŞTİRİLER	81
3.1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ.....	82
3.1.1. 2012 Yılı Uygulama Sonuçları.....	82
3.1.2. 2013 Yılı Uygulama Sonuçları.....	86
3.1.3. 2014 Yılı Uygulama Sonuçları.....	92
3.1.4. 2015 Yılı Uygulama Sonuçları.....	95
3.1.5. 2016 Yılı Uygulama Sonuçları.....	99
3.1.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulama Sonuçları Hakkında Genel Değerlendirme.....	105
3.2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ.....	107
5.2.1. Merkez Uzlaşma Komisyonları Uygulama Sonuçları.....	110

5.2.2. Taşra Uzlaşma Komisyonları Uygulama Sonuçları.....	114
3.3. UZLAŞMA SONUÇLARINA GÖRE GENEL DEĞERLENDİRME.....	117
3.4. UZLAŞMA MÜESSESESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİ VE ÖNERİLER.....	119
3.4.1. Uzlaşma Müessesesi ve Yapısına Yönelik Eleştiriler	119
3.4.2. Uzlaşma Sistemiyle İlgili Öneriler	124
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	134
KAYNAKLAR.....	139
ÖZGEÇMİŞ.....	149

TABLolar LİSTESİ

Tablo:1 2012-2016 Yılları Arasında ABD’de Uzlaşma Sonuçları	41
Tablo:2 2012-2016 Yılları Arasında Türkiye’de Merkez Uzlaşma Komisyonları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	42
Tablo:3 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Uzlaşma Yetki Sınırları	61
Tablo:4 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Uzlaşma Yetki Sınırları	62
Tablo:5 Vergi Dairesi Başkanlıklarının Uzlaşma Yetki Sınırları İçin İl Grupları	62
Tablo:6 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları(2012 Yılı)	81
Tablo:7 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2012 Yılı)	83
Tablo:8 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları(2013 Yılı)	85
Tablo:9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2013 Yılı)	88
Tablo:10 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları(2014 Yılı)	90
Tablo:11 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2014 Yılı)	92
Tablo:12 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları(2015 Yılı)	94
Tablo:13 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2015 Yılı)	96
Tablo:14 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları(2016 Yılı)	98
Tablo:15 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2016 Yılı)	99
Tablo:16 2013-2016 Yılları Arasında Tarhi Önerilen Vergi ve Cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşması Sağlanan Vergi ve Cezaların Nispi Dağılımı	104
Tablo:17 2012-2016 Yılları Arasında Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları	107
Tablo:18 2012-2016 Yılları Arasında Merkez Uzlaşma Komisyonları Sonuçları	109
Tablo:19 2012-2016 Yılları Arasında Taşra Uzlaşma Komisyonları Sonuçları	113

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
NATO	Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PTT	Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TBB	Türkiye Barolar Birliği
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi hukukunda tartışmalı konulardan birisi de uzlaşma müessesesidir. Bazı hukukçular tarafından, verginin kanunla konulup kanunla kaldırılabilceğinden, idari tasarrufla verginin kısmen ya da tamamen kaldırılmasının anayasaya aykırı olduğu savunulmakta; bu uygulamanın vergisini düzenli ödeyen mükellefle düzenli ödemeyen mükellef arasında düzenli ödemeyen lehine eşitsizliğe sebep olduğu ileri sürülerek kaldırılması gerektiği öne sürülmektedir.

Diğer taraftan; uzlaşma müessesinin varlığının mükellefin vergiye uyumunu artırdığını, vergi uyuşmazlıklarını azalttığını, vergi yargısının iş yükünü hafiflettiği ve verginin bir an önce hazineye intikalini sağladığı vs. gerekçeleriyle uzlaşma uygulamasının devam etmesi gerektiği savunulmaktadır. Ancak Türkiye'deki uzlaşma uygulamasının bazı eksik ve hatalı taraflarının da olduğu ve bunların düzeltilmesi gerektiği de farklı gerekçelerle ileri sürülmektedir.

Türk Vergi Sisteminde önemli bir yer tutan uzlaşma müessesesi 1960'lı yılların başından itibaren vergi sistemimizde yer almıştır. 1963 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma, 1986 yılında da tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamaya başlanmıştır. Sonraki yıllarda uzlaşmanın kapsamından vergi cezaları kısa bir dönem çıkarılmış ve daha sonra sisteme tekrar dahil edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde birçok alternatif bulunmaktadır. Uzlaşma ve uzlaşma benzeri yollara başvurma önemli yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda uzlaşma müessesesinin varlığı ve uzlaşma düzenlemesi ile ilgili olarak yapılması gereken değişiklikler hakkındaki tartışmalar devam etmektedir.

Verginin ortaya çıkışı ve nedenlerini, verginin sosyal, ekonomik, hukuki, teknik ve karmaşık yapısını ve bu bağlamda mükellefle vergi idaresini karşı karşıya getiren vergi

cezalarını ve uyuşmazlıklarının neden kaynaklandığını etraflıca ortaya koymak suretiyle vergi hukukunda uzlaşma müessesini daha iyi anlamak mümkün hale gelecektir.

Çalışmamızın başlangıç kısmında, uzlaşma işlemlerine temel oluşturmak bakımından verginin tanımı, verginin temel kavramları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve vergi cezaları gibi konular incelenecek, vergi uyuşmazlıkları ve alternatif çözüm yolları ortaya konulacaktır. Daha sonra uzlaşma müessesesinin Almanya, İngiltere, Fransa, ABD gibi gelişmiş batı ülkelerinde ve Türkiye'deki uygulaması tartışılacaktır.

Sonraki kısımlarda uzlaşma müessesinin Türkiye ortaya çıkışı ve tarihi gelişimi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma düzenlemeleri etraflıca incelenecek, 2012-2016 yılları arasındaki tarhiyat öncesi ve tarhiyat öncesi uygulama sonuçları etraflıca analiz edilecektir.

Uzlaşma müessesesinin varlığına vergi hukukçularının yönelttiği eleştiriler irdelenecek, kamuoyuna yansıyan yeni Vergi Usul Kanunu taslağında uzlaşma ile ilgili yapılması düşünülen değişikliklerin bu çerçevede değerlendirilmesini yapılacaktır.

Son yıllarda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı mükellefin vergiye gönüllü uyumunu ve vergi uyuşmazlıklarının azalması konusunu önemsemekte bu konuda birçok çalışma ve düzenlemeler yapmaktadır. Başkanlığın yapmış olduğu çalışmalar ve Vergi Usul Kanununda ve diğer mevzuatta yapılan ve yapılması düşünülen değişikliklere değinilecektir.

Çalışmamızın son kısmında inceleme dönemine ait tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma uygulama sonuçları değerlendirilerek, vergi hukukunda uzlaşma uygulaması konusundaki görüş ve önerilerimiz paylaşılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. VERGİ HUKUKU

1.1.1. Verginin Tanımı ve İktisadi Önemi

Vergi, insanların bir arada toplum olarak yaşamaya başlamalarından beri, bir arada yaşamının ortaya çıkardığı ortak ihtiyaçları karşılamanın finansmanı sağlamak amacıyla değişik adlar altında var olagelmiştir. Bu finansman ihtiyacının tarihin ilk dönemlerindeki benzeri şeklinde uygulaması, en küçük yerel idare olan köylerde imece olarak varlığını günümüzde de sürdürmektedir.

Tarihin ilk dönemlerinde insanlar biri birinden ayrı olarak yaşadıklarından vergi ve benzeri finansman yöntemlerine ihtiyaç duyulmamıştır. Ne vakit insanlar bir araya gelmişler işte bu tarihten sonra ortak savunma, adalet ve bayındırlık gibi ihtiyaçlar ortaya çıkmış ve bu ihtiyaçların nasıl finanse edileceği düşünölmeye başlanmıştır.

İlkçağlarda düzenli bir vergi toplanmasından ziyade, olağanüstü savaş dönemlerinde halkın aynı vergi vermesi şeklinde yükümlölükler yerine getiriliyordu. Olağan dönemlerde, krallara ait mülklerden elde edilen gelirler ihtiyaçları karşılamaya yetiyordu. Ancak daha sonra ortak ihtiyaçların artmasıyla mülk gelirleri yetmemeye başlamış, halktan yardım alınmaya başlanmıştır. Halkın imar faaliyetlerine gönüllü bedeni katılmaları şeklinde başlayan süreç daha sonra zorunlu katılım haline gelmiştir. Eski Mısır piramitleri bu şekilde yapılmıştır (Kayan, 2000: 81).

Eski Yunan döneminin ilk zamanlarında da kamusal hizmetler az olduğundan mülk gelirleri ve hediyelerle ihtiyaçlar karşılanıyordu. Ancak sonraki zamanlarda kamu hizmetlerinin artması ve savaş sebebiyle ihtiyaçlar karşılanamaz olmuş ve dolaylı vergiler uygulanmaya başlanmıştır. Malların pazarlarda satışı ve mal ithalinden alınan dolaylı vergiler bu dönemde uygulanmıştır (Turhan, 1998: 4).

Avrupa'da ortaçağ döneminde feodalite sistemi geçerli idi ve feodal beylerin kendi mülkleri üzerinde kurulmuş şatolar ve şato etrafındaki arazilerden oluşan parçalanmış sistem vardı. Bu düzende feodal beylerin daha ziyade kişiye bağlı sistemleri geçerli idi. Bu dönemde vergi istisnai durumlarda başvurulmuş bir yöntemdi. Şehirlerin gelişmesi ve para ekonomisinin yaygınlaşması ve başka sosyoekonomik ve siyasi nedenlerle bu sistem bozulmuştur. Merkezi yönetimler güçlendikçe vergiye daha fazla ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır (Akdoğan, 1999:120).

Yeniçağda, aynı ekonomi yerine parasal ekonomi yaygınlaşmış, merkezi devletler güçlenmiş ve gelişme ve kalkınmanın devlet eliyle olması gerektiği fikri(Merkantilizm) yaygınlaşmaya başlamıştır. Tüm bunların sonucu olarak vergiye olan ihtiyaç daha da artmıştır (Turhan, 1998: 10).

Fransız ihtilali ile birlikte milliyetçilik akımlarının artması ve ulus devletlerinin ortaya çıkması, savaşların ortaya çıkmasına, kamu gelirlerinin yetersiz kalmasına ve kamu maliyesinin bozulmasına neden olmuştur. Bu da yeni vergiler konulmasına yol açmıştır. Fransa'da bina(kapı-pencere) vergisi ihdas edilmiştir. 19. yüzyılın ortalarından itibaren Almanya'da (Prusya) ise Gelir Vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Turhan, 1998: 12).

1929 Dünya Ekonomik Bulanımı sonrasında klasik iktisat teorisinden vazgeçilmiş ve devletin ekonomik hayata müdahalesi savunulmaya başlanmıştır. Müdahaleci devlet-refah devleti anlayışı vergilere olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Daha fazla vergi toplayan, daha fazla harcama yapan sosyal devlet uygulamaları başlamıştır.

Alman maliyeci Adolph Wanger'in 1883 yılında yapmış olduğu ve farklı ülkeleri kapsayan araştırmasında, kamu harcamalarında sürekli artışı saptamış ve kendi adıyla anılan Wanger Kanunu kabul görmüştür. Geçtiğimiz 20. yüzyıl boyunca kamu harcamalarının ekonomi içindeki büyüklüğü hemen her ülkede artış göstermiştir (Akdoğan, 1999:64-75). Kamu harcamalarındaki bu artış beraberinde vergilerin hem oranlarında hem de türlerinde artışı zorunlu hale getirmiştir.

1973 petrol krizi ve yaşanan stagflasyon sonrasında, monetarist-arz yönlü-yeni klasik anlayış tekrar etkili olmaya başlamıştır. Yeni anlayış, devletin ekonomiye mümkün olan en az düzeyde müdahale etmesini, klasik fonksiyonları(savunma, adalet, güvenlik ve zorunlu altyapı yatırımları) dışında görev almamasını ve vergi oranlarının düşürülmesini savunmaktadır (Tüleykan, 2010:94).

Vergi, tarihi gelişimine paralel olarak anlam kazanmıştır. Tarihin ilk dönemlerinde krallara hediye verme anlamında kullanılan vergi, zamanla zorunlu ödeme halini almıştır (Nadaroğlu, 1999:212). Vergi, kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla devletin egemenlik hakkına dayanılarak, cebre(zora) dayalı, karşılıksız alınan paradır şeklinde tanımlayabiliriz.

Vergi Usul Kanununda verginin tanımı yapılmamıştır. 1982 Anayasasında, verginin alınma amacına ve yöntemine ilişkin bazı kurallar konulmuştur. Verginin tanımını da kısmen kapsayacak mevcut düzenlemede, verginin kanunla konulup, değiştirileceğine dair emredici kurallar getirilmiştir. Vergi, doğrudan kişi haklarını ilgilendirdiğinden, vergi düzenlemelerinin milletin temsilcileri olan meclis tarafından, kanunla yapılması esası benimsenmiştir.

1.1.2. Vergilendirme (Tarhiyat) Süreci

Vergi hukukunda uzlaşma müessesesinin işleyişini ortaya koyabilmek için aşağıda verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve kesinleşmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.2.1. Tarh

Tarh kelimesi dilimize Arapçadan gelmiştir. Kelime olarak; vaz etmek, indirmek, yerleştirmek, temel bırakmak, çıkarma anlamlarına gelmektedir (Yeğin: 2010:996). Verginin tarhı ise vergi alacağının matrah ve oran üzerinden hesaplanarak miktarını tespit eden idari işlemdir.(VUK 20. Maddesi) Verginin tarhını, ilgili vergi idaresi tarafından, vergi borcunun hesaplanma işlemi olarak kısaca özetleyebiliriz (Bilici, 2004:62).

Vergi alacağı belirlenmesi için öncelikle verginin üzerinden alınacağı şeyin (matrah) belirlenmesi ve bu matrah üzerinden oran uygulanarak verginin hesaplanması - ortaya çıkarılması (tarh) gerekmektedir. İşte bu süreç içinde yapılan işlemlerin karmaşık yapısı ve yapılacak hatalar vergi uyumsuzluğunu artırmaktadır (Akdoğan, 1999:150).

İdare hukukunda, idari işlemler kısaca hukuki sonuç doğuran, hak ve menfaatleri etkileyen işlemler olarak tarif edilmektedir. Gerçekten vergi idaresinin vermiş olduğu muktezalar (özelge) doğrudan davaya konu edilemeyen, hukuki sonuç doğurmayan işlemler olduğu halde, tarh işlemi doğrudan hukuki sonuç doğuran, karşı tarafın (mükellefin) menfaatini doğrudan etkileyen işlemlerdir. Mali idarenin vermiş olduğu görüşe istinaden karşı tarafın hak ve menfaatini idari bir işlem yapılırsa ancak bu dava konusu yapılabilir.

İdari işlemler; yetki, şekil, konu, amaç ve esas bakımından hukuka uygun olmalıdır. Hukukumuzda idari işlemler için genel bir usul kanunu bulunmamaktadır. Ancak vergi işlemleri için Vergi Usul Kanunu çıkarılmış, ayrıca tebliğler, yönergeler, iç genelgeler vs. ile verginin tarhi sıkı kurallara bağlanmıştır (Baykara, 2004). Bu itibarla bir verginin nasıl, ne şekilde, hangi vergi dairesi tarafından tarh edileceği önceden belirlenmiştir.

Türk Vergi Hukukunda, tarh işlemi, idari işlem türlerinden belirtici işlemler kategorisine girmektedir. Vergi Usul Kanununun 19. Maddesinde “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” hükmü göz önüne alındığında, tarh işlemi vergiyi ortaya çıkaran, vergi alacağının doğmasına neden olan işlem olmadığı, belirtici işlem niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2000:90).

Tarh işleminin mükellef açısından hüküm ifade edebilmesi için, tarhiyatın bir şekilde tebliğinin yapılması gerekmektedir.

İkmalen veya resen tarhiyatlar, vergi ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmesi üzerine idari işlem tamamlanmış olur. Ancak beyana dayanan vergiler tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmekte ayrıca mükellefe tebliğ edilmesine gerek kalmamaktadır.

Bazı vergiler ise her yılbaşında otomatik olarak tahakkuk ettirilmektedir (Motorlu taşıtalar vergisi ve yıllık harçlar gibi). Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde de durum aynıdır. Mükellefe ayrıca tebliğ olunmadan hüküm ifade etmektedir. Vergi sistemimizde var olan başlıca tarh türleri aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.2.1.1. Beyana Dayanan Tarh

Beyana dayanan tarh günümüzde esas tarh usulü olarak vergi sistemimizde yerini almıştır. Mükellefin beyanı esas alınmakta ve beyan üzerine tahakkuk fişi ile vergi tahakkuk ettirilmektedir. Mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlar ve bu matrah üzerinden tahakkuk eden vergilere dava açma veya uzlaşmaya başvurma hakları bulunmamaktadır (VUK 378. Madde 2. bent hükmü ve Uzlaşma Hakkındaki Ek Madde 1 hükmü). Ancak mükelleflerin beyan edilen matrah ve tarh edilen vergi için daha sonradan düzeltmeye başvurma hakları vardır.

Türk Vergi Sisteminde gelir, kurumlar, KDV, ÖTV ve daha birçok vergi beyan üzerine tarh olunmaktadır. Stopaj vergileri de sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir. Daha sonradan mükellefin beyanları vergi incelemesine tabi tutulmaktadır (Bilici, 2004:63).

Mükellefleri ödeme gücüne göre vergilendirmek, vergi adaletini sağlamak ve vergi verimliliğini artırmak ve vergilendirilecek matrahı kavramak sorunu henüz tam anlamıyla çözülememiştir (Akdoğan, 1999:150).

Verginin idarece takdir usulü, dış belirtiler (karine) usulü ve götürü usuller vergi sistemlerinde giderek terk olunmaktadır. Beyan usulü verginin ödeme gücüne göre alınmasını gerçekleştirebilecek en iyi yöntem kabul edilmektedir. Diğer usullerde, ödeme gücü ile vergi borcu arasında doğrudan bir bağlantı kurulamamakta ayrıca konjonktürel değişime uyum sağlanamamaktadır (Turhan, 1998:77 ; Nadaroğlu, 1999:247). Ancak bu sistemin en büyük zayıf tarafı yeteri vergi denetimi ve vergi bilinci olmayan ülkelerde vergi kayıp ve kaçağına neden olmasıdır.

Beyan usulünün başarılı olabilmesi, mükellefin doğru bir şekilde bilgi ve belgeleri düzenlemesine ve vergiyi eksiksiz beyan etmesine bağlıdır. Toplumların sosyal-psikolojik yapısına göre vergiye tepkileri değişim göstermekle birlikte, denetleme yapmadan doğru beyanname vermeyi sağlamak da mümkün değildir (Nadaroğlu, 1999:246).

1.1.2.1.2. Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı, Türk Vergi Sisteminde sınırlı uygulama alanı bulmaktadır. Vergi Usul Kanununun mükerrer 30. maddesinde, idarece vergi tarhının hangi durumlarda yapılacağı açıklanmıştır.

Türk Vergi Sisteminde, vergilerin hemen hepsi mükellefin beyanı üzerine tahakkuk ettirilmektedir. Mükellef beyan vermez veya eksik matrah bildirirse VUK 29. maddeye göre ikmâlen veya 30. maddeye göre re'sen vergi tarhı yapılmaktadır. İşte bu durumların dışında mükellef sorumluluğunu yerine getirmese vergi idarece tarh olunmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2000:98).

1.1.2.1.3. İkmâlen Vergi Tarhı

Mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunan vergilerle ilgili olarak, daha sonradan yapılan inceleme veya başka bir suretle yapılacak tespitle eksik tahakkuk ettirilen vergi için mükellefler adına ek (ikmâlen) tarhiyat yapılmaktadır. İkmâlen vergi tarhı Vergi Usul Kanununun 29. maddesinde düzenlenmiştir.

İkmâlen vergi tarhiyatı yapılabilmesi için öncelikle o vergiye ilişkin tarhiyat yapılmış olması gerekmektedir. Mükellef beyanname vermemişse veya herhangi bir şekilde vergi tarh ettirilmemişse, ortada vergi ve tarhiyat söz konusu olmadığından ikmâlen tarhiyat söz konusu olamaz.

İkmâlen vergi tarhını diğer tarh usullerinden ayıran ikinci önemli özelliği, bulunacak matrah farkının defter belgelere veya kanuni ölçülere dayanmış olmasıdır. Mükellef, belgeleri deftere işlerken yanlışlık yapması veya defterine işlediği bilgileri

beyannameye yanlış aksettirmiş olması durumlarında defter ve belgelere istinaden yeniden tespit yapılır. Kanuni ölçülere uyulmamışsa, örneğin amortisman süre ve oranlarına uyulmamışsa yine ikmâlen tarhiyat yapılmaktadır.

İkmâlen tarhiyatta, defter ve belgelerin tarhiyata dayanak olabilmesi için, bunların usulsüz, noksan ve karışık olmaması gerekir. Defter tasdikleri yapılması, belgelerin anlaşmalı matbaada bastırılması, tek düzen muhasebe sistemine uyulması v.s. gibi usullere uyulması gerekir. Aksi takdirde ikmâlen tarhiyat yapılamaz, ancak re'sen tarhiyat yapılabilir.

1.1.2.1.4. Re'sen Vergi Tarhı

Mükellefler vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermişlerse, vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına istinaden re'sen vergi tarhiyatına muhatap olmaktadır. Re'sen vergi tarhı VUK 30. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi matrahı; defter, belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmaması durumunda takdir komisyonları tarafından takdir edilmekte veya düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah üzerinden vergi re'sen tarh olunmaktadır.

Re'sen vergi tarhiyatı vergi idaresinin teşebbüsüyle ortaya çıktığından, vergi kendiliğinden tahakkuk etmemekte ve dolayısıyla tarhiyatın mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir (Öncel ve diğerleri, 2000:98).

1.1.2.2. Tebliğ

Vergi hukukunda tebliğ, mükellefler adına yapılacak re'sen, ikmâlen veya idarece tarhiyatların haberdar edilmesi açısından önemli bir yere sahiptir. Usulüne uygun yapılmamış tebligat, mükelleflerin yasal haklarını kullanamaması gibi telafisi daha sonradan güç sonuçlara sebebiyet verecektir. Vergilendirme işlemlerinde hak arama (uzlaşmaya başvurma, dava açma, düzeltme talebinde bulunma v.s.) süreleri, tebliğ

tarihinden itibaren başlamaktadır (Baykara, 2005). Sürenin geçirilmesi halinde mükellef birçok haktan yararlanma imkânını kaybetmektedir.

Beyan üzerine tarh ve tahakkuk eden vergiler dışındaki tarhiyatlar, adresi bilinenlere posta yoluyla veya memur vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresi bulunmayanlara ilan yoluyla tebliğ yapılmaktadır.

Tebliğ, posta yoluyla, ilan yoluyla veya elektronik ortamda olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır.

Günümüzde vergiye ilişkin birçok işlem elektronik ortama taşınmış, tüm vergi işlemlerinin elektronik ortamda yapılması yönündeki çalışmalar da tüm hızıyla devam etmektedir. Daha önceden elden verilen beyannamelerin birçoğu elektronik ortamda alınmaya başlanmış, elektronik ortamda ihbarname düzenleme, tebliğ, tahakkuk, vergi tahsili, borçların takibi, elektronik haciz işlemleri artarak devam etmektedir.

Elektronik ortamda tebliğ uygulamasının nasıl yapılacağı, 6637 sayılı kanunun 5. maddesiyle Vergi Usul Kanununu 107/A maddesine eklenen kısım ve 27.08.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 456 ve 467 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Elektronik ortamda tebliğ zorunluluğu olan kurumlar vergisi ve bilanço veya işletme esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri elektronik tebligat talep bildirimini doldurmak ve vergi idaresine vermek mecburiyetleri vardır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiyeye girmeleri halinde, tasfiye memurlarına şifre verilmektedir. Bunların haricindekiler isteğe bağlı olarak elektronik tebliğ talebinde bulunulabilmektedir.

Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmayan tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller, kazançları basit usulde tespit edilenler, vergiden muaf esnaf, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, ücret geliri elde edenler, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, menkul sermaye iradı sahipleri, diğer kazanç ve irat sahiplerinin

elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğu bulunmamaktadır (Arslan ve Biniş, 2016:307).

Elektronik tebliğ, mükellefin elektronik posta adresine elektronik ortamda iletilmektedir. İletinin gönderiliği tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ yapılmış sayılmaktadır. Elektronik posta adresi, ilgilinin kendi özel posta adresinden farklı olarak vergi idaresinden alacağı özel şifre ile girebileceği posta sistemidir. Dolayısıyla üçüncü kişilerin bu bilgilere ulaşması mümkün değildir (Yurtsever, 2016:461).

Elektronik ortamda tebliğle birlikte, kağıt kullanımının azalması, posta giderlerinin düşmesi, kamu alacaklarının daha hızlı tahsil edilebilmesi, vergi idaresinin tebliğ işlemleriyle zaman harcaması yerine denetime ağırlık vermeleri beklenmektedir. Elektronik tebliğ daha güvenli ve vergi idaresinin daha etkin çalışmasına katkı sağlayacak bir tebliğ usulü olduğu düşünülmektedir (Yurtsever, 2016:464; Arslan ve Biniş, 2016:315).

1.1.2.3. Tahakkuk

Verginin tahakkuku zamanı, verginin tarh usullerine göre farklılık göstermektedir. Beyana dayanan vergiler beyanname üzerine tahakkuk etmekte iken, ikmâlen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar, tarhiyatın ilgisine tebliğini müteakip yasal haklarının kullanılması/kullanılmaması sonucunda belirli sürenin geçmesi sonucunda gerçekleşmektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsil edilmesiyle birlikte vergi tahakkuk etmektedir. Yıllık harçlar ve motorlu taşıtlar vergisinde ise ilgili yılbaşında bağlı bulunduğu vergi dairesince vergi tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır.

Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi için bazı aşamalardan geçmesi ve ihbarnamenin tebliğini müteakip oluşacak uyuşmazlığın giderilmesi gerekmektedir. Hata yapılmışsa düzeltilmesi, yargı yoluna başvurulmuşsa yargı sonucu beklenmelidir. Vergi kanunlarında belirlenen sürelerin geçmesi durumunda da vergi ödenebilir aşamaya gelmektedir (Akdoğan, 1999:153). Dolayısıyla mükellefin kendisine tebliğ edilen vergi

ceza ihbarnamesine belli süre içinde itiraz etmemesi halinde kendiliğinden, itiraz edilmesi halinde ise yargı kararı sonucuna göre tahakkuk etmektedir (Nadaroğlu, 1999:241).

Mükellefin ödevini süresinde ve tam olarak yapması durumunda, beyan üzerine vergi tahakkuk etmektedir. Mükellefin ihmali veya kastı sonucunda verginin tahakkuk etmemesi nedeniyle vergi ikmâlen, re'sen veya idarece tarh olunmakta, tahakkuk işlemi de daha uzun bir süreç içinde gerçekleşmektedir (Bilici, 2004:69).

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların vergi ceza ihbarnamesi ile ilgililere tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliği müteakip, mükellefin 30 gün içinde indirim, uzlaşma, düzeltme talebinde bulunma veya dava açma yoluna başvurma hakları vardır.

Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün işlemlerini durdurmaktadır (2577 Sayılı İYUK 27/4. maddesi). Dolayısıyla dava konusu edilen tarhiyata tahakkuk verilmemektedir. Vergi idaresinin tarhiyatların dava konusu yapıldığını sonradan öğrenmesi durumunda verilen tahakkuklar iptal edilmekte ve vergi mahkemesi karar sonucu beklenmektedir.

Vergi Mahkemesinin tarhiyatı iptal etmesi durumunda, yapılan tarhiyat tahakkuk aşamasına gelmeden ortadan kaldırılmaktadır. Mahkemenin tarhiyatı kısmen ya da tamamen onaması durumunda, onanan vergiler tahakkuk etmekte ve ödenecek safhaya gelmektedir (Öncel ve diğerleri, 2000:107).

1.1.2.4. Verginin Kesinleşmesi

Verginin kesinleşmesi, verginin tahakkukundan daha uzun süre alabilmektedir. Kesinleşme ile birlikte mükellefin indirim, düzeltme, dava açma, uzlaşmaya başvurma hakları ortadan kalkmakta, tarh ve tahakkuk ettirilen vergide artık değişiklik yapmak mümkün olmamaktadır.

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar ilgisine tebliğini müteakip 30 gün içinde indirim, dava açma süresi içinde düzeltme, dava açma, uzlaşmaya başvurma haklarından birisi kullanılmazsa, mükellefe tanınan bu haklar açısından bakıldığında vergi kesinleşmektedir.

Ancak gerek beyana dayanan vergilerde, gerekse sonradan vergi idaresince yapılan tarhiyatlara karşı mükellefin 5 yıllık zamanaşımı süresince düzeltme talebinde bulunabilmesi ve talebin karşılanmaması halinde Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunabilmesi hakkı vardır. Bu durumda verginin kesinleşmesi, yani hiçbir itiraza mahal kalmaması ancak düzeltme zamanaşımının geçmesi ile mümkündür denilebilir (Dinçer, 2009).

1.1.3. Vergi Cezaları

Vergi cezaları mükellef ile vergi idaresini karşı karşıya getiren konuların belki de en başında gelmektedir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları ve vergi bilincinin yerleştirilmesi esas olmakla birlikte, vergi kanunlarına aykırı hareket eden, vergi kayıp ve kaçağına neden olanlara bir yaptırım uygulanması gerekmektedir. Özellikle vergi bilincinin ve mükellefin vergiye uyumunun az olduğu ülkelerde bu zorunluluk daha bariz bir şekilde ortaya çıkmaktadır (Sarıoğlu, 2002).

Vergi işlemlerinde şekle ve usule uyulmaması durumunda usulsüzlük cezası uygulamaktadır. Usulsüzlük cezaları genel usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları olarak iki kısma ayrılmaktadır.

1.1.3.1. Genel Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük cezaları da diyebileceğimiz bu cezalar Vergi Usul Kanununun 352. maddesinde 1. Derece Usulsüzlükler ve 2. Derece Usulsüzlükler olarak iki alt başlık altında düzenlenmiştir.

Birinci derece usulsüzlüklere örnek olarak vergi beyannamelerinin süresinde verilmemesi, defterlerin tutulmamış olması, işe başlamanın süresinde bildirilmemesi, defterlerin tasdik edilmemesi sayılabilir. Bu usulsüzlüklerin birçoğu re'sen takdir sebebi sayıldığından ayrıca re'sen matrah takdiri de yapılacak ve usulsüzlük cezalar iki kat olarak kesilecektir.

İkinci derece usulsüzlükler, birinci derece usulsüzlüklere nispeten daha az önemli şekli hataları içermektedir. Ceza rakamları da birinci derece usulsüzlüklere nispeten daha düşüktür. Bu hatalara örnek olarak defter tasdiklerinin süresi sonundan başlayarak bir ay içinde yapılması, hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi gibi sayılabilir.

1.1.3.2. Özel Usulsüzlük Cezaları

Özel usulsüzlük cezaları, genel usulsüzlük cezalarına nispeten daha fazla uyumsuzluk konusu olmaktadır. Bir kere özel usulsüzlük ceza tutarları, genel usulsüzlük cezalarına nispeten çok daha yüksektir. İkinci olarak özel usulsüzlük cezalarına mükellefler daha fazla muhatap olmaktadır. Çünkü özel usulsüzlük cezaları teknolojinin gelişmesi ve elektronik ortamda beyanname ve bildirim verme zorunluluğu başlamasıyla birlikte önemi büyük ölçüde artmıştır.

Beyanname vermemek genel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Aynı zamanda elektronik ortamda beyanname vermeme zorunluluğuna uyulmaması sonucunu da doğurduğundan özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

Üçüncüsü ve uzlaşma müessesesi konusuyla yakından ilgili olan husus ise özel usulsüzlük cezalarından olan ve Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesinde düzenlenen hükümdür. Maddede fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu alınmaması veya verilmemesi veya gerçekten farklı meblağlar içermesi halinde meblağın 1/10 nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmektedir. Vergi cezası tarihyatlarının temel kaynağı olan birçok Vergi İnceleme Raporlarında vergi ziyayı cezasına

ek olarak yüksek tutarlarda nispi özel usulsüzlük cezaları da önerilmektedir. Bu da temel uyumsuzluk konularından birisini oluşturmaktadır.

Tahsilat ve ödememelerin 7.000 lirayı aşan kısmın banka, PTT ve benzeri kurumlar üzerinden yapılma zorunluluğu vardır. Aksi halde her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bununla mükelleflerin sahte belge düzenlemesi engellenmek ve kayıt altına alınması hedeflenmiştir (İlhan, 2015:54).

Mükellefler, mal ve hizmet teslimleri karşılığında almış oldukları bedelin banka sistemi üzerinden ödenmesi durumunda belge düzenlemek zorunda kalacaklardır. Çünkü bir şekilde ödeme bilgisi banka sistemine girmiştir ve mali idare bu bilgiyi kolayca bankalardan elde edebilecektir.

Aynı şekilde sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle haksız vergi iadesinin engellenmesi de amaçlanmıştır. Mükellefin gerçekte mal ve hizmet teslimi yapmış yapıp yapmadığı başka karinelerle birlikte ödeme belgesiyle ispat edilmesi de kolaylaşacaktır.

1.1.3.3. Vergi Ziyayı Cezası

Vergi ziyayı cezası belki de mükellefle vergi idaresini karşı karşıya getiren konuların başında gelmektedir. Vergi ziyayı VUK Kanununun 341. maddesinde açıklanmıştır Kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere vergi sorumlusu veya mükellefi vergilendirme ile ilgili görevlerini yerine getirmemesi veya zamanında yerine getirmemesi durumunda vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyayı, verginin ödenip ödenmediğine göre değil, verginin zamanında tahakkuk edip etmediğine göre ortaya çıkmaktadır (Güzel, 1998:31). Mükellef veya vergi sorumlusu beyannameyi zamanında ve eksiksiz verse ancak daha sonradan tahakkuk eden vergiyi ödemezse vergi ziyayı oluşmayacaktır.

Vergi ziyayı cezası; ziyaya uğratılan verginin bir katı, yüzde ellisi ve üç katı olmak üzere üç şekilde uygulanmaktadır.

Mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ziyana sebebiyet verdiği idare tarafından yoklama, araştırma, inceleme raporu vs. gibi tespitlerle yapılmışsa vergi ziyai cezası bir kat olarak uygulanmaktadır.

Mükellef kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden beyanname vermişse vergi ziyai yüzde elli olarak uygulanmaktadır. Ancak burada önemli bir husus, takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilmeden önce beyanname verilmiş olmalıdır.

Vergi ziyana Vergi Usul Kanununun 359 maddesinde sayılan kaçakçılık suçunu da işleyerek sebebiyet verilmişse vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Ayrıca daha sonraki kısımlarda ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz üzere, bu durumda, mükellefe ne tarhiyat öncesi ne de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı da verilmemiştir.

1.1.3.4. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Daha önceki bölümde kısmen bahsedilen kaçakçılık suçları ve cezaları Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenmiştir. 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı kanundan önce kaçakçılık suçu için vergi ziyai şartı aranıyordu (Aydoğdu, 2009:34). Ancak anılan kanundan sonra kaçakçılık suçu oluşması için vergi ziyai şartı aranmamaktadır. Ödevli yukarıda sayılan fiillerden herhangi birini işlemiş olması halinde on sekiz aydan beş yıla kadar değişen sürelerde hapis cezası alacaktır.

Kaçakçılık suçu işleyen mükelleflerin Ceza Kanunu gereğince ceza almaları, bunlara ayrıca vergi ziyai cezası uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Kaçakçılık suçuyla vergi ziyana da neden olunmuşsa vergi cezası, ziyaa uğratılan verginin üç katı olarak uygulanmaktadır (VUK 344. maddesi ikinci bendi). Ayrıca bu durumda mükellefin uzlaşmaya başvurma hakkı yoktur. Ancak kaçakçılık suçu işleyenler Vergi Usul Kanununun pişmanlık hükümlerinden faydalanabilir.

Uygulamada, genellikle, kaçakçılık suçlarıyla vergi ziyanına neden olma; sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma ve defter ve belgeleri inceleme elemanlarına ibraz etmeme olmak üzere üç farklı şekilde ortaya çıktığı görülmektedir.

Kaçakçılık konusunun konumuz açısından önemi, yapılacak tarhiyatın dayanağının bilerek sahte belge kullanma tespiti kapsamında olması halinde vergi ziyayı cezasının üç kat kesilmesi ve uzlaşma talebinden faydalanma hakkının kaybedilmesi olarak önümüze çıkmaktadır. Bu kapsamdaki mükellefler ceza kanunları muvacehesinde de kaçakçılık suçu işlemiş kabul edilmekte ve cumhuriyet savcılıkları tarafından ceza mahkemeleri nezdinde takibata tabi tutulmaktadır.

1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI

Uyuşmazlık, tarafların düşünce ve çıkar ayrıklığından dolayı bir konu hakkında anlaşamamaları durumunu ifade etmektedir. Hukuk dilinde de benzer şekilde ihtilaf, çekişme, dava, niza kelimelerine karşılık olarak kullanılmaktadır (Yılmaz, 2004:1278).

Vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresinin re'sen yapmış olduğu veya mükellefin yükümlülüklerini yerine getirirken yapılan vergilendirme işlemlerinde vergi mevzuatını yanlış yorumlama, yanılma veya hata gibi nedenlerle vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları daha ziyade vergi idaresi ile mükellef veya vergilendirme işlemlerine muhatap olanlar arasındaki çıkar uyuşmazlıklarında ortaya çıkmaktadır. İdare mümkün olan en fazla vergi tahsili hedefine odaklanmakta, buna mukabil mükellefler de en az vergi vermek üzerine hesap yapmakta ve vergi ödeme konusunda çok az kişi istekli davranmaktadır. Mükelleflerinin ödemeleri gerekenden daha fazla verginin mali idarece istenmesi de adalet anlayışına uymamaktadır (Eroğlu ve Eftekin: 2015:241).

Vergi muameleleri sonucunda uyuşmazlık ortaya çıkmışsa, uyuşmazlığın tarafı olan mali idare ile mükellef bu uyuşmazlığı çözme yoluna gitmektedirler. Uyuşmazlıkların

bir kısmı mükellefle idare arasında çözüme kavuşturulmakta, bazı uyuşmazlıklar ise vergi yargısı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır. Aşağıda idari ve yargısal çözüm yolları genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1. İdari Çözüm Yolları

Vergi sistemimizde, vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümlenebilmesinde vergi hataları ve düzeltme, vergi cezalarında indirim, yanılma ve görüş değişikliği, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ile uzlaşma müessesesi yer almaktadır. Bu yöntemlerde, uyuşmazlıklar vergi idaresi ile yükümlünün karşılıklı iradelerine dayalı olarak çözüme kavuşturulmaktadır.

1.2.1.1. Vergi Hataları ve Düzeltme

Vergi hataları ve düzeltme konusu vergi uyuşmazlıklarını azaltmada çok önemli bir müessesedir. Zira yapılan yanlışlığın ilk etapta ve hatayı yapan vergi idaresi tarafından düzeltme yoluyla kaldırılması gerekmektedir. Aksi halde masraflı, zaman alan ve zor olan diğer metotlar devreye girmek zorunda kalacaktır (İzci, 2014:112).

Vergi Usul Kanununun 116. maddesi ile 126. maddeleri arasında vergi hataları ve bunların düzeltilmesine ilişkin hükümler mevcuttur. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Hesap hataları; verginin matrahında, miktarında ya da mükerrer olmasıyla yapılan hatalardır. Vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirmede veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır.

Vergi hatalarının; ilgili memurun hatayı fark etmesi, üst memurların dosyayı incelemesi sırasında, teftiş anında, vergi incelemesi ile veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılması mümkündür.

Vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı vardır. Kural olarak beş yıl geçtikten sonra düzeltme yapılamaz. Ancak zamanaşımının son yılında yapılan vergi tarhiyatında hatanın

yapıldığı, ihbarnamenin ilan tebliğ edildiği durumlarda ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emrinin ilan tebliğ edildiği durumda haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıl düzeltme zamanaşımı süresi uzatılmış ve mükelleflerin mağduriyetlerinin azaltılması amaçlanmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, vergi dairesi müdürünün karar vereceği Vergi Usul Kanununda hüküm altına alınmış olsa da esasen vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi vergi idaresinin kolektif çalışmasının sonucunda gerçekleşmektedir. Yapılan hata herhangi bir şekilde memur, şef, müdür yardımcısı veya müdür tarafından fark edildikten sonra ilgili memur düzeltme fişini hazırladıktan sonra, şef, vergi dairesi müdür yardımcısının kontrolü ve en sonunda vergi dairesi müdürünün düzeltme fişini imzasıyla düzeltme fişi tekemmül etmektedir.

Verilen beyannamelere ilişkin olarak mükellef tarafından daha sonradan matrahı-vergiyi azaltıcı veya sonraki döneme devreden vergiyi azaltıcı mahiyette düzeltme beyanname verilmesi halinde de, bunun mükellef tarafından haklı bir nedene veya hataya dayandırıldığı belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda mükellef incelemeye sevk edilmez ve düzeltme talebi yerine getirilir (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Madde:47).

Hesap hataları daha ziyade aritmetik hatalardan oluşmaktadır. Vergilendirme hataları ise tereddüt edilmeyen açık vergi hatalarıdır. Hukuki yorum gerektiren hatalar, vergi hatası kabul edilerek düzeltme yapılamaz (Perçin, 2007:161).

Düzeltilme talebinin kural olarak dava açma süresi içinde yapılması daha uygun olacaktır. Zira bu durumda talep reddolunduğu takdirde doğrudan vergi mahkemesine başvurma hakkı olabilecek ve uyuşmazlığın esası hukuki yorum farklılığını içerecek şekilde vergi mahkemesinde inceletilme imkânı bulunabilecektir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvuruları reddolunması durumunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet

başvurusunda bulunulabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı da talebi reddederse bu sefer Vergi Mahkemesinde dava açılabilir. Ancak bu konuda önemli bir husus vardır. O da Vergi Mahkemesinin olayı sadece vergi hataları kapsamında yani hesap hataları veya vergilendirme hataları olan açık yanlışlarla ilgili olarak sınırlı bir şekilde inceleyeceğidir (Fil, 2015).

1.2.1.2. Vergi Cezalarında İndirim

Cezalarda indirim konusu Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede: “İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden 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 Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

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

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.” şeklindedir.

Görüldüğü üzere mükellefler idare arasındaki ihtilafları azaltmak amacıyla vergi cezalarında indirim mekanizması öngörülmüştür. Mükellef kesilen vergi cezasının yarısını, özel usulsüzlük veya usulsüzlük cezasının üçte ikisini ödemeyi kabul eder ve ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ödemeyi yaparsa vergi ziyayı cezasında yarısı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında üçte biri cezalar silinecektir.

İndirim mekanizmasının en önemli şartı, ödeme yapmaktır. Ödemenin eksiksiz olması gerekmektedir. Kısmi ödeme halinde kısmi faydalanma yoktur. Ayrıca madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere cezaların dava konusu yapılması halinde de indirimden faydalanılamaz.

İndirim mekanizmasında ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvurma şartı getirilmesinin amacı, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 gün ile paralellik sağlamaktır.

İndirim mekanizmasının içinde sadece vergi ziyai cezası, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası olup, vergi aslına herhangi bir indirim söz konusu değildir. İleriki kısımlarda ayrıntılı olarak açıklayacağımız üzere uzlaşma müessesinde, sadece vergi cezaları değil, vergi aslı da uzlaşmanın konusu olabilmektedir.

Üzerinde uzlaşma yapılan vergi ve cezalara, indirim hükümleri, aynı şekilde üzerinde indirim uygulanan vergi ve cezaya ilişkin uzlaşma hükümleri uygulanamaz. Ancak mükellef uzlaşmaya başvurmuş ve henüz uzlaşma tutanağını imzalamamış ise indirim hükümlerinin uygulanmasını isteyebilir (VUK Ek Madde-9).

Mükellefler genellikle özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında indirim yoluna başvurumaktadırlar. Çünkü bu tür cezalarının tutarı genelde düşüktür ve dava konusu yapmaya gerek duyulmamaktadır. Ayrıca özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmediğinden indirim yoluna daha sık başvurulmaktadır (Türkey, 2016).

Mükellef Vergi Usul Kanunundaki 359. maddede sayılan kaçakçılık fiillerini işlemiş buna istinaden vergi ziyai cezasına muhatap olmuşsa, uzlaşmaya başvuramayacak ancak indirim hakkından yararlanabilecektir.

1.2.1.3. Yanılma ve Görüş Değişikliği

Yanılma ve Görüş Değişikliği konusu Vergi Usul Kanunu'nun 369. Maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede:

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

Mükellef hakkında ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması için üç şarttan birisi olması gerekmektedir. Yetkili makamlardan yazı ile o konu hakkında bilgi verilmesi, o konuyla ilgili yargı içtihadının değişmesi veya uygulamada genel tebliğ sirküler değişikliği olası halleridir.

Madde metninin 6009 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde: “Yanılma Madde:369 Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez: 1.Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları; 2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.” şeklide idi.

Görüldüğü üzere mükellef haklarını korumak adına önemli değişiklikler yapılmıştır. Birincisi yapılacak vergi tarhiyatında vergi ziyayı cezasına ek olarak gecikme faizi de uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır. İkinci olarak idarenin değiştirmiş olduğu yeni görüş ve kanaatinin geriye dönük olarak uygulanamayacağına ilişkindir. Bu husus

uyuşmazlıkları azaltıcı ve ceza kanunlarının geriye yürümezlik ilkesine paralel bir düzenlemedir.

Anayasa Mahkemesinin 20.04.2016 tarih ve 2013/6842 başvuru numaralı karar gerekçesinde de belirttiği üzere vergi yükümlüğünün belirliliği ve öngörülebilirliği ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması hukuk devletinin vazgeçilmez gereklerindedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde; "Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenilecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin bu madde hükmüne dayanarak yapmış oldukları müracaatlarında belirtilen konularla ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muktezalara (özelge) verilmektedir. Ancak, bazı durumlarda aynı konuya ilişkin olarak her bir mükellefe ayrı mukteza verilmekte ve bu işlem hem mükelleflerin hem de idarenin iş yükünü artırmaktadır.

Daha sonra mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenler artık periyodik olarak sirküler halinde yayımlanması ve ayrıca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilmesi esası benimsenmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığı ayrı ayrı mukteza vermek yerine aynı konuya ilişkin toplu mukteza (sirküler) vermeye başlamıştır.

Vergi Usul Kanununun 413. Maddesi 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6009 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Maddenin yeni hali, "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan,

vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

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.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Görüldüğü üzere özelge (mukteza) ve sirküler (toplulaştırılmış muktezalar) konusunda çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bir defa taşra teşkilatının yeni bir özelge vermesi tamamen kaldırılmıştır. Artık taşra teşkilatı tarafından verilen özelgeler merkez tarafından oluşturulan sirküler ve özelgeler çerçevesinde olacaktır. Eskiden aynı konuya Vergi Dairesi Başkanlığı-Defterdarlığın biri farklı, diğeri başka bir görüş verebiliyordu. Bu da aynı durumdaki mükellefler arasında farklılık, bazen de eşitsizlik ve haksızlık sonucunu doğuruyor, vergideki uyumsuzlukları artırıyor (Gençer, 2010).

Vergi Usul Kanununun 413. maddesinde yapılan ikinci önemli değişiklik ise sirküler ve özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından nasıl verileceğine ilişkindir. Özelgeler artık tek bir birim tarafından değil, Gelir İdaresi Başkanı veya başkan yardımcısı başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon tarafından verilmesi esasına geçilmiştir.

Eski durumda daire başkanlıklarının her biri kendi alanında özelge vermeye yetkili iken artık birimlerin tek başına yeni bir mukteza verme yetkisi bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu uygulamasında yetkili Gelir İdaresi Başkanlığının daire başkanlığının vermiş olduğu bir görüş, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında başka bir daire başkanlığınca verilen farklı bir görüşle çelişebiliyordu. Bu durum ortadan kaldırılmak amaçlanmıştır.

1.2.1.4. Pişmanlık Müessesesi

Pişmanlık ve Islah müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede:

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

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

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

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

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

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” şeklindedir.

Pişmanlık ile ilgili bazı hususların belirtilmesinde fayda vardır. Pişmanlık hükmünden faydalanılabilmesi için mükellef hakkında resmi ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Mükellef hakkında incelemeye başlanılmış olması veya matrah takdiri için takdir komisyonun sevk edilmiş olması halinde de pişmanlık hükümlerinden faydalanılamaz.

İkinci olarak pişmanlık hükmünden faydalanılması, mükellef hakkında usule ilişkin olarak özel usulsüzlük veya genel usulsüzlük cezası kesilmesine engel durum oluşturmamaktadır. Çünkü madde metninde de anlaşılacağı üzere vergi ziyayı ceza kesilmemesinden bahsedilmekte, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası kesilmemesinden bahsedilmemektedir. Mükellef elektronik ortamda beyanname vermemişse, pişmanlıkla beyanname vermesi durumunda VUK Mükerrer 355. madde hükmüne göre özel usulsüzlük cezasına muhatap olacaktır.

Ve nihayet belki de en önemlisi pişmanlık talepli olarak verilen beyannamede tahakkuk eden vergiyi 15 gün içinde pişmanlık zammıyla birlikte eksiksiz olarak ödenmesi gerekmektedir. Aksi halde pişmanlık hakkından faydalanılmaz.

Uygulamada pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerde tahakkuk eden vergi ödenmediği zaman tahakkukun türü değiştirilmekte ve pişmanlık zammı gecikme faizine dönüştürülmektedir. Ayrıca beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname olarak kabul edilmekte ve ½ oranında vergi ziyai cezası kesilmektedir (Vergi Usul Kanunu 344. madde son bendi, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi).

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergilerde uygulanabilir. Dolayısıyla beyana dayanmayan, her yıl otomatik olarak tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinde, yıllık harçlarda pişmanlık hükümleri uygulanmaz (Türkay, 2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, pişmanlık müessesesini mükellefin gönüllü uyumunu sağladığı, uyuşmazlıkları azalttığı ve idarenin kaynaklarını ve zamanını daha etkin olarak kullanmasına katkı sağladığı önemli bir müessese olarak değerlendirmektedir (Vergi Usul Kanunu Sirküleri/95).

1.2.1.5. İzaha Davet

İzaha davet müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimize girmiştir.

İzaha davet müessesesi, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek

mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Söz konusu düzenleme ile yetkili merciler tarafından yapılan ön tespit ile vergi ziyasını gerektiren durum olduğuna dair emareler bulunması durumunda, mükellefler izaha davet edilmektedir. Ancak ön tespit öncesinde, konu ilgili takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilmişse veya konu hakkında ihbarda bulunulması durumunda izaha davet müessesesinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge **düzenleme** fiilini işleyenlerde izaha davet uygulanamaz. Sahte belge **kullanmada** ise kullanılan belgenin her birinin 50.000 lirayı aşmaması ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının % 5'ini aşmaması halinde mükellefler izaha davet edilebilmektedir.

Ön tespit sonucunda mükellefe yazı gönderilmekte ve izahat istenilmektedir. Mükellefin yazının tebliğinden itibaren 15 gün içinde ön tespit konusu ile ilgili olarak izahatta bulunma zorunlulukları vardır. Bu süre içinde izahatta bulunmayanlar madde hükmünden yararlanmaları mümkün değildir.

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyasına neden olunmadığı yönünde mükellef tarafından izahatta bulunulması ve bunun yeterli bulunması durumunda mükellef vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

Mükellef tarafından yapılan izahatın yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durum olduğunun değerlendirilmesi halinde, bu durum mükellefe bildirilir. Mükellef izahatta bulunduğu tarihten itibaren 15 günlük süre geçmeden, hiç verilmemiş beyannameleri vermesi, eksik veya yanlış beyannamelerin tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş vergilerin gecikme zammıyla aynı sürede ödenmesi durumunda vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında kesilecektir.

Maliye Bakanlığına ön tespitnin niteliği, izaha davetin şekli ve kapsam, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii belirleme konusunda yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı yetkisini 25.07.2017 tarih ve 30314 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 seri nolu VUK Genel Tebliği ile kullanmış ve izaha davet mÜessesesi ile ilgili tereddütler giderilerek, konu açıklığa kavuşturulmuştur (Arioğlu, 2017).

Söz konusu tebliğle, izaha davet kapsamına alınan konular Ba-Bs formları uyumsuzluğu, kredi kartı satış bilgileri ile KDV beyannamesi uyumsuzluğu, sahte veya muhteviyatı belge kullanılması durumu v.s. olmak 16 başlık halinde belirlenmiştir. Mükellefin daha önceki beyanlarıyla, elde edilen bilgi ve belgeler karşılaştırılarak izaha davet edilecektir.

Vergi incelemesi veya mükellef veya mükelleflerle işlem yapan diğer kişilerden bilgi toplamaya yetkili olanlar tarafından elde edilen bilgi ve belgeler izah değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilecektir. Komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilmesi yönünde **ön tespit** yapılacaktır.

İzah Değerlendirme Komisyonları Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki komisyonlar vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklara bağlı olarak çalışacaklardır.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşacak komisyon, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşmaktadır.

Komisyonlar, kendilerine intikal ettirilen bilgilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin ön tespiti yapmak, izaha davet yazısını, haklarında ön tespit yapılanlara göndermek ve kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırmak yetkileri bulunmaktadır.

İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımayan mükelleflerin vermiş olduğu beyannameler üzerinden tahakkuk verginin %20'si oranında kesilen vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin %50'si oranına tamamlanması gerekmektedir. Bu durumda verilen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilmesi ve başkaca bir neden yoksa vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiğini düşünüyoruz.

İzaha davet sonucunda verilen beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergi asıllarına, ikmâlen resen veya idarece tarhiyat olmadığı, beyana dayanan tarhiyat olduğundan uzlaşma talebinde bulunmak mümkün değildir. Ancak kesilen vergi ziyai cezalarına uzlaşmaya ve VUK 376. maddesi kapsamında indirim talebinde bulunmaya herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

İzaha davet müessesesi mükellefe yapılabilecek tarhiyat öncesinde izahta bulunma hakkı tanınması, vergiye gönüllü uyumu artırması, vergi incelemesi sürecine göre daha hızlı ve etkin bir yol olması, izaha davet müessesinden yararlanabilmek için tahakkuk edecek vergi ve gecikmesinin ödenme şartının getirilmesi müessesesinin olumlu tarafları olarak öne çıkmaktadır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 62).

Söz konusu düzenleme ile idareye izaha davetin kapsamı yönünde geniş yetkiler verildiği, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı, cezalarının caydırıcılığı azalttığı, belli rakamlar dahilinde sahte belge kullanma fiilini teşvik edebileceği eleştirileri yapılmaktadır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 64-65).

1.2.1.6. Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellef ve mali idarenin karşılıklı taviz vermek suretiyle anlaşmaları yöntemi olarak tanımlayabileceğimiz bu yöntem, çalışmamızın ileriki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1.2.2. Yargısal Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıkları idari aşmada çözümlenmemesi veya idari çözümün tercih edilmemesi durumunda uyuşmazlık vergi yargısına intikal ettirilmektedir. Vergi yargısı; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri (İstinaf Mahkemeleri) ve Danıştay'dan oluşmaktadır.

Mali idare tarafından yayımlanan genel düzenleyici işlemlere karşı doğrudan Danıştay'da dava açılmaktadır. Bunun dışındaki işlemlere karşı ilk derece yargı yeri olan **Vergi Mahkemesinde** dava açılması gerekir.

Mükellef kendisine tebliğ edilen ihbarname, tahakkuk fişi v.s. karşı 30 gün içinde Vergi Mahkemesinde dava açabilir. Vergi Mahkemesi yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden dosyayı incelemekte, davanın reddine, kimsen reddine ya da davanın kabulüyle işlem iptaline karar vermektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/4. Maddesine göre Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, **tarh edilen vergi**, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Ancak vergi tahakkuk etmişse, tahsil aşamasına geçilmişse, yürütme kendiliğinden durmamakta, mahkemenin ayrıca yürütmeyi durdurma kararı vermesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesi kararına karşı 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesinde istinaf başvurusunda bulunulabilir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve

Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanuna 28 Haziran 2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6545 sayılı Kanunun 4. maddesiyle eklenen 3/A maddesi öncesinde, Bölge İdare Mahkemeleri itiraz mercileri olarak görev yapmaktaydı. Anılan kanun sonrasında söz konusu mahkemeler istinaf mahkemesine dönüştürülmüştür.

Konusu 5.000 liraya kadar olan vergi uyuşmazlıklarına Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu karar kesin olup buna karşı istinaf yolu kapalıdır. 5.000 lira ile 100.000 lira arasında olan vergi davalarında, Vergi Mahkemesi kararına karşı Bölge İdare Mahkemesine istinaf yoluna başvurulabilir. Bölge İdare Mahkemesinin vermiş olduğu karar kesin olup, karara karşı Danıştay'da temyiz yolu kapalıdır.

Konusu 100.000 lirayı aşan vergi davalarında, vergi mahkemesi tarafından verilen karara karşı istinafa, istinaf sonunda Bölge İdare Mahkemesinin verdiği karara karşı da Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmektedir. Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi kararını onamakta ya da bozma kararı vermektedir. Danıştay'ın bozma kararına, Bölge İdare Mahkemesinin direnme kararı vermesi durumunda, karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna gitmektedir. Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarına uyulması zorunludur.

Vergi yargılaması, idari yargılama usulü çerçevesinde yapıldığından bazı temel ilkeler çerçevesinde yürütülmektedir. Bunlar, yazılı yargılama, resen tahkik(araştırma), ispat külfeti(ekonomik yaklaşım), belli tutarın üstündeki davalarda duruşma yapılabilmesi, teknik bilgi isteyen hususların bulunması halinde bilirkişilik müessesesine başvurulabilmesi ilkeleri olarak sayılabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESİ

2.1. UZLAŞMANIN TANIMI

Uzlaşma; iki ya da daha fazla kişinin, aralarındaki mevcut veya ileride doğacak menfaat veya fikir ayrılığını, karşılıklı tavizler vermek suretiyle çözüme kavuşturmak için anlaşmaya varmalarındır (Pehlivan, 2002:111; Candan, 2006:260).

Vergi hukukunda uzlaşma ise tarh ve tebliğ edilmiş veya henüz tarh edilmemiş ancak tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporu düzenlenmiş vergiye ilişkin olarak idare ile mükellef arasındaki doğmuş veya doğacak anlaşmazlığı ortadan kaldırmak için karşılıklı ödün vererek anlaşma suretiyle çözmeleri usulüdür, denilebilir.

2.2. UZLAŞMA SİSTEMİNİN GELİŞMİŞ BATI ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMALARI

Batı ülkelerinin birçoğunda vergi uyuşmazlıklarını yargı mercilerine intikal ettirilmeden önce idari aşamada çözüm bulmak esası benimsenmiştir. Bu kapsamda uzlaşma, birçok gelişmiş batı ülkelerinde uygulanma alanı bulmaktadır. Bazı ülkelerin uygulaması Türkiye uygulamasına göre daha kapsamlı iken, diğer ülkelerde daha dar kapsamlı düzenlemeler mevcuttur.

2.2.1. Almanya'da Vergi Uzlaşma Sistemi

1977 yılına kadar, Almanya'da uzlaşma yasal dayanağı olan ancak uygulama alanı oldukça sınırlı bir müessese olarak düzenlenmiştir.

Alman Vergi Usul Kanununun 94. ve 220. maddelerinde, Maliye Bakanına uzlaşma ile ilgili olarak vergilendirme işlemlerini basitleştirmek amacıyla ancak vergi sonucunu esastan değiştirmeyecek düzenlemeler yapmak yetkisi verilmiştir. Uzlaşma yapmak

sadece Federal Maliye Bakanına tanınmış bir yetkidir. Ancak hiçbir Alman Maliye Bakanı bu sınırlı yetkiyi dahi kullanmamışlardır.

Alman Federal Mahkemesi 1977 yılında almış olduğu bir karar ile Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma yetkisini iptal etmiştir (Öncel ve diğerleri, 2000:170). Uygulama alanı çok sınırlı olan, pratikte de uygulanmayan bu düzenleme, Alman Federal Mahkemesi tarafından iptal edilirken Alman Vergi Sistemine uygun olmadığı ve verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu hususları etkili olmuştur.

Almanya’da uzlaşma düzenlemesi Federal Mahkeme tarafından iptal edilmesine karşın, uzlaşma uygulaması değişik şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Mükellefler tarhi gerektiren vergilerle ilgili olarak ön görüşmeye davet edilmekte mutabakata varılamaması halinde nihai ikinci görüşme yapılmaktadır. Görüşmelerin konusu tarhi edilecek vergi üzerinden değil, verginin matrahı ile ilgili olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği saptanmaktadır (İnalton, 2012:32).

Almanya’da vergi idaresi, yapılan görüşmelerde vergi miktarında genellikle azaltma yapmamaktadır. Çünkü vergiyi toplamak devletin görevi sayılmaktadır. Vergi idaresinin görevi, vergiyi doğuran olayı ve teknik gerekçelerini ortaya koymak ve mükellefi buna ikna etmek ya da bu konuda mutabakata varmaktır (Taşcı, 2010:126).

Uzlaşma müessesinin Almanya’daki uygulamasından, vergi uyuşmazlıklarının çoğunlukla idari aşamada değil de yargı organları tarafından çözüme kavuşturulduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının neredeyse tamamına yakını(% 96’sı) idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır (Aksoy, 1999:116).

Alman vergi sisteminde vergi uyuşmazlığını yargıya taşımadan önce idari makamlara başvuru yapmak ve bundan olumsuz sonuç almak şartı vardır. Vergi idaresine itirazları değerlendirmek konusunda geniş yetkiler tanınmıştır (Kızılot, 1994:93). Ayrıca idari makamların, yargıya taşınmış uyuşmazlığın her aşamasında vergi itirazlarını incelemek ve çözüme kavuşturmak yetkileri de bulunmaktadır.

Almanya’da vergi idaresince düzenlenen ve tebliğ edilen ihbarnameye mükellef tarafından bir ay içinde itiraz edilme hakkı vardır. İtiraz üzerine idare, mükellefin talebini yerinde görmezse reddeder. İşte bundan sonra mükellefin dava açma hakkı doğmaktadır. Ayrıca verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve dava aşamasında dahi vergi idaresine terkin, düzeltme yetkisi verilmiştir. Türkiye’de ise mutlak vergi hataları hariç olmak üzere, vergi idaresine yorum-değerlendirme yapmak suretiyle vergileri değiştirme-düzeltilme yetkisi verilmemiştir.

Görüleceği üzere Almanya’da vergi uyuşmazlıkları büyük oranda idari aşamada çözümlenmektedir. Vergi matrahının ortaya çıkarılması aşamasında (vergiyi doğuran olayı saptama) uzlaşma niteliğinde sayabileceğimiz ön görüşme ve nihai ikinci görüşme uygulaması uyuşmazlıkları azaltmada etkin bir yöntem olarak uygulanmaktadır.

Sonuç olarak, Federal Almanya’da her ne kadar 1977 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma yetkisi iptal edilmiş ise de uygulamada mükellefle idare arasında ön görüşme ya da ikinci görüşme neticesinde varılan mutabakat sonucunda yapılan anlaşma, yargı mercileri tarafından da geçerli kabul edilmiş ve fiili uygulama alanı bulmuştur (Kızılot, 2009:178).

2.2.2. Fransa’da Vergi Uzlaşma Sistemi

Fransa’da vergi aslında uzlaşma yapılmamaktadır. Uzlaşma, vergi cezaları üzerinde yapılmaktadır. Sadece dolaysız vergilerde(gelir vergisi gibi şahsi durumu doğrudan esas alan vergiler) mükellefin ödeme gücü olmaması halinde, vergi aslında uzlaşma mümkündür. Bu konuda uzlaşma yapabilmek için ülkenin üst düzey mahkemeleri olan Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay’ın uygun görüşü gerekmektedir.

Fransa’da vergi cezalarının tümüne uzlaşma yolu açıktır. Türkiye’de kaçakçılık konusuna giren sahte belge düzenleme ve bilerek kullanma filleri ile vergi cezasına muhatap olunmuşsa uzlaşma kapsamına girmemektedir. Fransa’da sadece kaçakçılık söz konusu ise ve bu kaçakçı kuruluş uzlaşma teklifini reddederse veya daha önce

karşılaşılmamış bir kaçakçılık fiili söz konusu ise bu konuda yargının içtihat oluşturmasını teminen uzlaşma teklifi kabul edilmemekte ve konu yargıya intikal ettirilmektedir (Aksoy, 1999:113).

Fransa'da uzlaşma teklifi mükelleften değil, idareden gelmektedir. Mükellef idare tarafından yapılan teklifi kabul ederek imzalaması durumunda uzlaşma sağlanmaktadır. Uzlaşma sağlandıktan sonra, mükellef uzlaşılan miktarı ödemek zorundadır (Buz, 2013:1376).

Türkiye'de vergi asılları, kaçakçılık cezalarını gerektiren fiilleri hariç hiçbir sınırlama getirilmeksizin uzlaşma kapsamındadır. Türkiye'de vergi idaresinin taşra teşkilatı uzlaşma ile vergi asıllarına indirim pek gitmese de, merkezi komisyonlar bazen ciddi indirimler yapabilmektedir.

Fransa'da uzlaşma komisyonu, vergi idaresinden üç kişi, mükellefi temsilen sanayi ve ticaret odalarından ve mülk sahipleri birliğinden üç kişi ve noterler odası tarafından seçilen bir noter olmak üzere 7 kişiden oluşmaktadır (Türkay, 2017:5). Fransa uygulamasında uzlaşma komisyonu üyelerinin oluşum biçiminin şeffaflığı ve tarafsızlığı dolayısıyla objektifliği artırdığı söylenilebilir.

Türkiye'de uzlaşma komisyonlarının yapısı, idareden üç kişi ve mükellef veya onun özel vekaletle yetki verdiği kişi olmak üzere dört kişiden oluşmaktadır. Türkiye'de uzlaşma toplantılarına mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve mali müşaviri katılabilmekte ancak oy kullanma hakkına sahip değildir.

Fransa'da, uzlaşma etkin bir şekilde uygulanmak suretiyle uyuşmazlıklarının tamamına yakını bu yolla çözülmekte ve uyuşmazlıkların sadece %3'lük bölümü yargıya intikal ettirilmektedir (Aksoy, 1999:112).

2.2.3. İngiltere’de Vergi Uzlaşma Sistemi

İngiliz vergi sisteminde, vergi ihtilaflarının ortaya çıkmaması için gerekli tedbirleri almak, eğer yine de uyuşmazlık ortaya çıkmışsa, bunu idari aşamada uzlaşma yoluyla çözmek esastır (Akdoğan, 1984:39). İngiltere’de mükellefin vergiye gönüllü uyumu vardır. Ayrıca uzun süreden beri gelen yerleşik vergi uygulamaları, vergi idaresinin istikrarlı yapısı, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasını engelleyen başka bir nedendir.

İngiltere’de Türkiye’den farklı olarak vergi kanunları sıklıkla değişmemekte, vergi idaresinin yapısı mükellef taleplerine cevap verebilmektedir. Mükelleflerin vergi bilinci gelişmiş ve beyan sistemi yerleşmiştir.

İngiltere’de beyanname nisan ayında verilmesini takiben kasım ayına kadar beyannameler incelenmekte, yapılan hatalar mükellefle görüşülerek düzeltilmekte ve nihayetinde verginin tarh işlemi yapılmaktadır. Yapılan yanlışlıkların tarhiyat öncesinde düzeltilmesi, uyuşmazlıkları büyük ölçüde azaltmaktadır (Aksoy, 1999:111). Türk Vergi Sistemindeki tarhiyat öncesi uzlaşma sistemine benzer özellik göstermekle birlikte, vergi sistemimizdeki uygulamada mükellefin beyanından sonra, ikmâlen veya re’sen vergi tarhiyatı durumunda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasıyla İngiltere uygulamasından ayrılmaktadır.

İngiltere’de uyuşmazlık vergi idaresiyle çözülmezse konu bölgenin Genel Komiserine intikal ettirilmektedir. Burada da çözüm bulunmazsa, bölgenin önde gelen iş adamlarıyla, idare temsilcilerinin katılımıyla oluşan iç gelir komiserliği tarafından çözüm üretilmektedir (Kotay, 2008: 104).

İngiltere’de uyuşmazlıkların büyük kısmı idari aşamada çözümlenmekte, sorunlar nadiren yargıya intikal etmektedir (Mutluer, 2006:354). Mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan önce idari başvuru yollarını tüketmeleri gerekmektedir.

İngiltere’de erken elde edilen vergi geliri, geç elde edilen ancak daha yüksek olan gelirden evladır ilkesi benimsenmiştir. Vergi uyumsuzlukları daha tarhiyat yapılmadan önce, vergi idaresi elemanlarınca yapılan inceleme sonucunda ortadan kaldırılmaktadır. Mükellefle mutabakata varılmazsa, bölge komiseri ve nihayetinde iç gelir komiserliği tarafından çözüm üretilmeye çalışılmaktadır.

Vergi idaresinin amacı vergi uyumsuzluklarını ortaya çıkmadan çözmek ve dolayısıyla daha sonradan mükellefe cezalı vergi salınmasının önüne geçmektir. Mükelleflerinin kasıt taşımayan eksik ve hataları vergi idaresi tarafından giderilmekte ve bir anlamda rehberlik hizmeti verilmektedir.

İngiltere’de vergi idaresine uyumsuzlukları çözümede geniş yetkiler tanınmış ve mükellefle konuyu müzakere ederek sorunu çözme yetkisi verilmiştir. Sorun enine boyuna mükellefle tartışılmakta ve açıklığa kavuşturulmak suretiyle karşılıklı mutabakat sonucu ortadan kaldırılmaktadır. Bunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun, yıllar içinde istikrar kazanmış uygulamaların da büyük katkısı olduğunu kabul etmek gerekir.

İngiltere’de uygulanan sistemin örnek alınabilecek yanları olmakla birlikte, her ülkenin farklı sosyoekonomik, kültürel yapısı olduğu, dolayısıyla sistemin aynısını emsal almak suretiyle başka ülkelerde uygulamanın bazı sorunlarına yol açabileceğini göz ardı etmemek gerektiğini düşünüyoruz.

2.2.4. Danimarka’da Vergi Uzlaşma Sistemi

Danimarka, OECD ülkeleri arasında %45,9 oranla vergi yükü en yüksek ülkedir (OECD Revenue Statistics, 2017). Ancak, toplumun kurumlara ve sosyal yapıya güveninin olması ve işgücüne katılım oranının da yüksek olması sonucunda vergi tahsilatında başarılı sonuçlar elde edilmektedir.

Danimarka’da mükellefler elde ettikleri gelir üzerinden geçici gelir ve kurum vergisi ödemektedirler. Vergi idaresi bir önceki yıl verileri, mükellefin durumu ve beklenen

gelir bilgilerini göz önüne alarak nihai vergiyi hesaplamaktadır. Eğer hesaplanan vergi, mükellefin beyan ettiği vergiden az ise aradaki fark mükellefe iade edilmekte, hesaplanan vergi, mükellefin beyan ettiğinden fazla ise fark vergi mükelleften tahsil edilmektedir (Haaning, 1999:63).

Danimarka'da vergi uyuşmazlıkları, idari ve yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır. Danimarka'da vergi idaresi merkezi idareden farklı olarak mahalli olarak örgütlenmiş olup, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüme kavuşturulması buralarda yapılmaktadır. Buralarda 275 mahalli vergi dairesi, 25 ilçe vergi dairesi bulunmaktadır. Bölgesel uyuşmazlıkların çözümüne ise bağımsız mahkemeler bakmaktadır. Bazı durumlarda da idari uzlaşma yolu tamamen kapatılmıştır. Uyuşmazlıkların çözümünde, en üstte vergi mahkemeleri yer almaktadır (Taşcı, 2010:96).

Danimarka'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, vergi idaresinin tespit ettiği matrah ile mükellefin belirlediği matrah arasındaki fark küçük ise, idari aşamada düzeltme yoluyla çözüm mümkündür. Ancak matrah farkı büyük ise uyuşmazlık uzlaşma ya da yargı yoluyla çözümlenebilir (Alemdar, 2008:173).

Danimarka'da mükellefin vergiye gönüllü uyumunun ve toplumun kurumlara olan güveninin yüksek olması, vergi uyuşmazlıklarının doğmasına engel olmakta ve uzlaşma müessesesine olan ihtiyacı azaltmaktadır (Bruce, 2006:28).

2.2.5. ABD'de Vergi Uzlaşma Sistemi

Amerika Birleşik Devletlerinde, mükellefin ödemesi gereken bir vergi borcu var olması durumunda uzlaşmaya başvurma hakkı bulunmaktadır. Vergide uzlaşmanın yasal dayanağı Internal Revenue Code'nin(IRC) 7122. maddesidir. Yükümlüler iki sebepten vergi borcuna uzlaşma talep edebilmektedirler.

Birincisi, vergi borcunun ihtilafı olması yani tarh edilen veya tarh edilecek verginin vergi kanunlarına uygun olmadığı iddia edilmesidir. Mükellefin talebi uygun bulunursa

tekrar inceleme yapılmakta ve yapılan tetkik sonucunda vergi tarhiyatı ve borcu tekrar hesaplanmaktadır.

İkincisi, mükellef vergi borcuna varlığına itiraz etmemekte ancak vergi borcunu ödeyebilecek durumda olmadığını ileri sürmektedir. Vatandaşın bu yöndeki itirazın kabul edilmesi için, mal varlığının, gelirinin veya çalışabilecek durumda olup olmadığını tespit edilmesi ve vergi borcunun tamamının veya bir kısmının ödenemeyecek durumda olduğunun ortaya konulması gerekmektedir.

Vatandaşların ekonomik durumu somut veriler ışığında değerlendirilmekte ve buna göre vergi tahsilatının bir kısmından vazgeçilmektedir. Mükellefin süregelen hastalık, özür durumu, emekli maaşından başka geliri olmaması durumlarında, uzlaşma talebin kabul edilmesi olasılığı yüksektir. Mükellefin, vergi borcunu ödeyebilecek mal varlığının tespit edilmesi durumunda uzlaşma teklifleri kabul edilmemektedir.

Amerikan vergi sisteminde, mükelleflerin, vergi tarhiyatının her aşamasında; yani inceleme, tarhiyat, tahakkuk, dava veya kesinleşme safhalarının her birinde vergi borcuna uzlaşma talep edebilmektedir. Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan önce idareye başvuruda bulunmak zorunlulukları vardır (Hocaoğlu, 2015:504). Mükelleflerin talepleri uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilmekte ve uzlaşma sonucunda çıkan vergi borcunu 90 gün içinde ödevli ödemekte ya da 90 gün içinde yargı yoluna başvurmaktadır (Kotay, 2008: 105).

Amerikan vergi sisteminde mükellefle uzlaşma yapılması halinde, bazı istisnai durumlar haricinde, uzlaşma yapılan dönemler tekrardan inceleme konusu yapılamamaktadır (Aksoy, 1996:39). Ancak uzlaşılan verginin ödenmemesi veya ödemeyi takip eden beş yıl içinde mükellefin beyan ve ödeme sorumluluklarını yerine getirmemesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmaktadır. Daha önceden yapılan uzlaşma neticesinde ödemesinden vazgeçilen vergi, tekrardan doğmakta ve mükelleften talep edilmektedir (Erdem, 2012:223).

Amerika Birleşik Devletleri'nde uzlaşma görüşmelerinde, Türkiye uygulamasına benzer şekilde vergi ve cezalarda hangi oranda indirim yapılacağına dair bir sınırlama söz konusu olmadığı gibi, uzlaşılan vergiler kesinleşmekte ve mükelleflerin dava yoluna başvurma hakları da ortadan kalkmaktadır.

Amerikan vergi sisteminde her türlü vergi ve ceza uzlaşma kapsamı içindedir. Ancak uyuşturucu ticareti ve cezası uzlaşma kapsamı dışındadır. Ayrıca mükellef vergi işlemleri sonucunda tutuklanmışsa ve yapılan muameleler kanun dışı ise uzlaşma talepleri kabul edilmemektedir.

Uzlaşma talepleri vergi idaresi içindeki uyuşmazlık ofislerine (Appeals Office) yapılmaktadır. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma taleplerini değerlendirmek, vergi inceleme raporlarını tetkik etmek ve uzlaşma görüşmelerini yapmakla görevlidirler. Ekonomik durumu çok kötü olanlar için uygulanmamakla birlikte, uzlaşma talebinde bulunan mükellefin, uzlaşmaya başvuru ücreti olan 150 doları ve uyuşmazlık konusu ödemenin ilk taksitini yatırma zorunluluğu bulunmaktadır (Erdem, 2012:222).

Amerikan uzlaşma sistemin temel felsefesi, ileride tahsil edilebilecek yüksek ancak miktarı belli olmayan vergiye karşı, şimdi ve mümkün olan en yüksek tahsilatın yapılarak uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına dayanmaktadır (Özyer, 2008:983). Bu yönüyle İngiliz uzlaşma sistemi mantığıyla benzerlik göstermektedir.

Vergi idaresi, kesinleşmiş vergi borunun tahsilatın tamamı mümkün olmayan ve ileride tahsil edilebileceği de şüpheli olan alacakların bir kısmından vazgeçilmekte ve mukabilinde bütçeye az da olsa bir katkı sağlanmakta, vergi idaresiyle mükellef arasında ödenecek vergi borunun yeni miktarı karara bağlanmaktadır (Killian, 2006).

ABD'de IRS (Internal Revenue Service) tarafından, 2012-2016 yılları arasında vergi uzlaşma tekliflerine ilişkin yayımlanan veriler, tarafımızca bir araya getirilerek aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo:1 2012-2016 Yılları Arasında ABD’de Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Alınan Dosya Sayısı	Kabul Edilen Dosya Sayısı	Dosyaların Kabul Edilme Oranı %	Kabul Edilen Miktar(\$)
2012	64.000	24.000	37,5	195.652.000
2013	74.000	31.000	42	195.379.000
2014	68.000	27.000	40	179.354.000
2015	67.000	27.000	40	204.748.000
2016	63.000	27.000	43	225.946.000
TOPLAM	336.000	136.000	40,5	1.001.079.000

Kaynak: SOI Tax Stats IRS Data Book | Internal Revenue Service - IRS.gov

Tablo 1’deki verilere göre, ABD’de yıllar itibariyle uzlaşma tekliflerinin kabul edilme oranının arttığı gözlemlenmektedir. IRS tarafından yayımlanan başka bir grafikte de, 2009 yılından bu tarafa uzlaşma teklif dosyalarının kabul edilme oranının %20 seviyesinden %40 seviyesinin üzerine çıktığı görülmektedir (IRS Data Book, 2016:39).

Türkiye’de tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, tarhiyat sonrası istatistikleri ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanmaktadır. VDK tarafından 2012-2016 döneminde yayımlanan istatistiklerde uzlaşma dosya sayısına ilişkin bir veri bulunmadığından herhangi bir karşılaştırma yapılamamıştır.

GİB tarafından yayımlanan 2016 dönemine ilişkin Faaliyet Raporlarında, Merkez Uzlaşma Komisyonları (Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma

Komisyonu) uzlaşma dosya sayılarına ilişkin veriler dikkate alınarak aşağıdaki tablo tarafımızca oluşturulmuş, taşra uzlaşma sonuçları dikkate alınmamıştır.

Karşılaştırmamızda taşra uzlaşma komisyon sonuçları dikkate alınmama nedenimiz, taşradaki dosyaların sayısının fazla olmasına karşılık, dosya başına düşen vergi miktarının az olması, yapılan uzlaşma görüşmelerinde genelde vergi asıllarında indirim yapılmaması, vergi cezalarında belli bir oranda indirim yapılması ve hemen bütün dosyaların uzlaşmayla sonuçlanmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo:2 2012-2016 Yılları Arasında Türkiye’de Merkez Uzlaşma Komisyonları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Dosyalardaki Uzlaşma Oranı %	Kabul Edilen Miktar(TL)
2012	74	63	85	187.000.000
2013	106	38	35	179.000.000
2014	192	47	24	796.000.000
2015	213	54	25	1.819.000.000
2016	175	81	46	567.000.000
TOPLAM	760	283	43	3.548.000.000

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporu, s.114

Tablo 2’deki sonuçlara göre Türkiye’de, yıllar itibariyle uzlaşmaya başvuru dosya sayısının artmasına karşılık, uzlaşılan dosya sayısı oran olarak azaldığı gözlemlenmektedir. Bunun tek istisnası 2016 yılıdır. Bunda da aynı yıl uygulanan vergi af kanununun etkili olduğu söylenebilir.

Sonuç itibariyle; Türkiye'deki vergi uzlaşması ile ABD'deki vergi uzlaşması uygulaması farklı olsa da ABD'de uzlaşmaya başvuru dosyalarındaki kabul oranının yıllar itibariyle artarken, Türkiye'de bu oranın azalmakta olduğu görülmektedir.

2.3. UZLAŞMA SİSTEMİNİN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMASI

Ülkemizde vergi uzlaşma sistemi, vergi ihtilaflarının hızlı bir biçimde çözülmesi, mükelleflerin tereddütlerinin giderilmesi, kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesi ve yargının iş yükünü hafifletmek suretiyle yargıdaki dosyalarının daha titizlikle incelenmesi amacıyla yapılmış bir düzenlemedir.

Ancak Türkiye'de uzlaşmaya başvurmak mükellefin isteğine bırakılmış, yargı yoluna başvurmak için uzlaşmaya başvurmak ön şart olarak konulmamıştır. Bu nedenle uzlaşmaya başvurmada bazı sınırlamalar getirilmiştir. Ülkemizdeki vergi uzlaşması uygulamasının tarihi gelişimi aşağıda incelenecektir.

2.3.1. Uzlaşma Sisteminin Türkiye'deki Tarihi Gelişimi

Türk Vergi Hukukunda uzlaşma uygulaması, 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı Kanunla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Ek 10 madde ile başlamış, daha sonra bu konuda birçok değişiklik yapılmıştır. Aşağıda, uzlaşma konusundaki düzenlemeler, tarih sırasına göre incelenecektir.

2.3.1.1. 205 Sayılı Kanun

Uzlaşma müessesesi, Türk Vergi Hukuku'na 19.02.1963 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen, Resmi Gazetenin 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı nüshasında yayımlanan 205 sayılı Kanunla girmiştir. 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabının üçüncü kısmına, Ek 10 maddelik üçüncü bölüm eklenmiştir. Söz konusu düzenlemede, Alman vergi uzlaşma sistemi uygulaması esas alınmıştır (Öncel ve diğerleri, 2000:170).

205 sayılı Kanunla eklenen Ek 10 maddenin kısa özeti aşağıda açıklanacaktır. Açıklama nedenimiz uzlaşma düzenlemesi ile ilgili olarak daha sonra hangi konularda değişiklik yapıldığını ve dolayısıyla uzlaşma uygulamasında günümüze kadar olan tarihi gelişimi ortaya koymaktır. Söz konusu kanunun 22. maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen;

Ek 1. maddede; uzlaşmanın konusu açıklanmıştır. Re'sen veya ikmâlen tarh edilen vergilerde aşağıda sayılan 5 farklı durumun varlığı halinde idare ile uzlaşılacağı belirtilmiştir;

- Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118. maddesindeki vergi hataları ve benzer maddi hatalar bulunması,
- Aynı kanunun 369. maddesindeki yanılma halinin mevcudiyeti,
- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilemediğinin iddia edilmesi,
- Açık olmayan(müphem) ve yoruma müsait konularda mükellefin yanılması,
- Ceza kesilmesi gerektiren konularda, Maliye Bakanlığı veya yargı mercilerinin örnek olaylarda başka görüşte olmalarıdır.

Ek 2. Maddesinde; uzlaşmanın kapsamı belirlenmiştir. Vergilerin hangisinde uzlaşma yapılabileceğine, Maliye Bakanlığının, il özel idareleri ile belediyeler tarafından alınan vergilerde ise İçişleri Bakanlığının yetkili olduğu açıklanmıştır.

Ek 3. Maddede; uzlaşma komisyonlarının oluşumu belirlenmiştir. Genel bütçeye dahil vergilerde uzlaşma komisyonu defterdarın başkanlığında, gelir müdürü ve vergi dairesi müdüründen teşekkül edeceği; il özel idarelerinde saymanlık müdürünün başkanlığında, mülki idare amirleri tarafından seçilecek iki memur; belediyelerde belediye başkanının başkanlığında, belediye encümeninden seçilecek iki üyeden oluşacağı açıklanmıştır. Ayrıca söz konusu maddede, komisyonların üyelerin tamamıyla toplanacağı

ve çoğunlukla karar vereceği, komisyonların uzlaşabilecekleri en çok ceza ve vergi miktarını genel bütçe vergilerinde Maliye Bakanlığı, il özel idareleri ve belediye vergilerinde İçişleri Bakanlığı tarafından belirleneceği açıklanmıştır.

Ek- 4. Maddede; uzlaşma talebinin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Uzlaşma talebinin mükellef veya resmi vekaleti haiz temsilci vasıtasıyla ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurusu gerektiği, uzlaşma talebinin vergi itiraz komisyonlarına itiraz süresi (bir ay) içinde yapılması gerektiği, re'sen vergi tarhi durumunda mükellefin vergi idaresi tarafından uzlaşmaya davet edilebileceği belirtilmiştir.

Ek- 5. Maddede; uzlaşma talebinin tetkiki açıklanmıştır. Uzlaşma dilekçesini alan komisyon, uzlaşma talebinin süresi içinde yapılıp yapılmadığını, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Daha sonra mükellef veya ceza muhatabına, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı tarih ve saati ihtiva eden yazıyı uzlaşmadan en az on gün önce bildirir. Uzlaşma vaki olduğu takdirde düzenlenen tutanak komisyon üyeleri ve muhatabı tarafından imzalanır, tutanağın bir nüshası muhatabına derhal verilir, bir nüshası üç gün içinde vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma temin edilmediği takdirde (Komisyonun davetine icabet edilmemesi, tutanağın imzalanmaması veya ihtirazi kayıtla imzalanması da uzlaşma temin edilmemiş sayılır) düzenlenen tutanak ilgili muhatabına tebliğ edilir ve bir nüshası vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma vaki olamaması veya temin edilmemesi halinde tekrar uzlaşmaya başvurulamaz. Yukarıdaki işlemler mükellef veya resmi vekaleti haiz vekili tarafından da yapılabilir.

Ek- 6. Maddede; uzlaşma komisyonu işlemlerinin kesinliği açıklanmıştır. Uzlaşma tutanakları kesin olup, vergi daireleri tarafından derhal gereği yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlarda Danıştay dahil hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

Ek- 7. Maddede; uzlaşma ve itiraz konusu işlenmiştir. Uzlaşma talebinde bulunan, ancak uzlaşma vaki olmadığı durumda itiraz (dava) yoluna gidebilir. Uzlaşma talebinden önce itiraz (dava) yoluna başvurulmuşsa, uzlaşma işlemi sonuca bağlanmadan önce dosya incelemeyiz, herhangi bir sebeple incelenir ve karar verilirse bu karar hükümsüzdür. Uzlaşma vaki olmazsa durdurulmuş olan itiraz incelemelerine, vergi dairesinin haber vermesi üzerine devam olunur.

Uzlaşma vaki olmuşsa, uzlaşılan vergi ve cezaya, bunlardan biri üzerinde uzlaşılmış olması halinde her ikisine de itiraz edemez. Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, muhataba tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler çerçevesinde itiraz (dava) edilebilir. İtiraz süresi 15 günden az kalmışsa, itiraz süresi kendiliğinden 15 gün uzar.

Ek- 8. Maddede; uzlaşma işlemi sonunda ödemenin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Uzlaşma vaki olmuşsa, ödeme zamanları geçmeyen vergiler ödeme zamanlarında, ödeme zamanları geçenler için uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödeme yapılır. Uzlaşma vaki olmamışsa, Vergi Usul Kanununun 112. (özel ödeme zamanları), 368. (vergi cezalarının ödenme zamanı) ve 389 (vergi itirazlarının tahsilata etkisi) maddelerindeki hükümlere göre ödenir.

Ek- 9. Maddede; uzlaşma ve cezalarda indirim açıklanmıştır. Uzlaşılan vergiler için Vergi Usul Kanununun 376. maddesindeki **indirim hükümleri**, hakkında indirim uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanamayacağı, mükellefin uzlaşma tutanağını imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hakkında indirim hükümlerinin uygulanması hakkı saklı olduğu belirlenmiştir.

Ek- 10. Maddede; uzlaşma müessesesi ve uygulaması ile ilgili diğer hükümler tüzükle düzenleneceği belirlenmiştir.

2.3.1.2. 485 Sayılı Kanun

Uzlaşma hakkındaki 205 sayılı Kanundan sonra, 08.07.1964 tarih 11748 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 485 sayılı kanunla Uzlaşma Ek-1. maddesine 6 numaralı bent eklenmiş ve ortalama kar haddi ve gider esasına göre vergi tarhiyatı uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Ayrıca söz konusu kanunla Uzlaşma Ek-3. maddesine ortalama kar haddi ve gider esaslarıyla ilgili uzlaşma taleplerinin incelenmesi için ayrı bir komisyon kurulabilmesi hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

2.3.1.3. 2365 Sayılı Kanun

31.12.1980 tarih ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2365 sayılı Kanunun 93. Maddesiyle, Uzlaşma Ek-3 maddesine eklenen fıkrayla; Maliye Bakanlığına, mahalli uzlaşma komisyonuna verilen yetki sınırlarını aşan vergi ve cezalarda uzlaşmak üzere merkezi uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir. Komisyonun başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma esaslarına ait esaslar Bakanlıkça belirlenecektir.

Bu değişiklik önemlidir. Zira ilk düzenlemede, uzlaşma yapmaya sadece mahalli komisyonlar yetkili iken, Maliye Bakanlığı merkezde uzlaşma komisyonu kurmaya ve dolayısıyla uzlaşma yapmaya yetkili duruma gelmiştir.

2.3.1.4. 2686 Sayılı Kanun

Türk Vergi Yargısı Sistemi, 1982 yılında kabul edilen 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile yeniden yapılandırılmış ve vergi itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılarak yerine Vergi ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur. Düzenleme ile birlikte idarenin vesayetindeki itiraz ve temyiz komisyonları yerine, bağımsız idari yargı örgütü içinde, vergi mahkemeleri kurulmuştur (Yıldız-Bostan: 2017:111).

Söz konusu düzenlemeleri takiben ve aynı paralelde 29.06.1982 tarih ve 17739 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2686 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunda birçok değişiklik yapılmıştır.

2686 sayılı Kanunun 45, 46, 47, 48 ve 49. maddeleri uzlaşmaya ilişkin Vergi Usul Kanundaki Ek Maddelerdeki değişikliği ihtiva etmektedir. 205 sayılı Kanunda geçen “vergi itiraz ve temyiz komisyonları” yerine “vergi mahkemeleri” ikmal edilmiş, “itiraz” kelimesi kaldırılmış yerine “dava açma yolu” ikame edilmiş ve Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma hükümleri yeni duruma uygun hale getirilmiştir.

2.3.1.5. 3239 Sayılı Kanun

1963 tarihinden 1985 yılına kadar, Türkiye’de sadece tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi düzenlemesi vardı. Uzlaşma konusunda, 1963 yılındaki 205 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden tam 23 yıl sonra reform mahiyetindeki ilk düzenleme 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle getirilen tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesidir.

1963 yılında 205 sayılı Kanunla getirilen düzenlemede tarh edilen vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvurulabiliyordu. Ancak sadece vergi tarhiyatı sonrasını içeren bu düzenleme, uyuşmazlıkları çözmeye etkili olamıyor ve boşluk oluşturuyordu. Bu sebeple tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi hukuku sistemimizde yer almıştır (Aksoy, 1993:296).

3239 sayılı Kanunun 33. Maddesiyle, Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma hükümlerine Ek-11 ve Ek-12 maddeler eklenmiştir.

Ek-11 Madde ile, Maliye Bakanlığına vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme yetkisi verilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde, tutanakla tespit edilen konularda hiçbir mercie şikayette bulunulamaz ve dava açılmaz. Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilememiş

veya uzlaşmamış vergi ve cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirlenir.

Ek-12 Madde ile ücretlerde vergi iadesi uygulaması kapsamında kesilen vergi cezaları da uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, 1985 yılında yapılan düzenleme ile vergi istemimize girmiş olsa da Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve anılan Yönetmelik 01.03.1987 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, fiili olarak ancak bu tarihten itibaren uygulamaya başlanmıştır (Aksoy, 1993:296).

2.3.1.6. 4008 Sayılı Kanun

Türkiye’de vergi uzlaşması konusunda önemli bir dönüm noktası, 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4008 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliktir. Değişiklik öncesinde, vergi ve cezalar ayrıma tabi tutulmaksızın hepsi uzlaşma kapsamındayken, değişiklik sonrasında kaçakçılık suçu oluşturan fiiller nedeniyle vergi tarhiyatı ve vergi ziyayı cezası kesilmişse, uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Söz konusu kanunun 22. Maddesi ile Uzlaşma Hakkındaki Ek-1 ve Ek-11 maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Ek- 1 maddeye eklenen hüküm ile kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza için tarhiyat sonrası, Ek-11 maddeye eklenen hüküm ile de inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamayacağı yönünde değişiklik yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliğin yürürlük tarihi 01.01.1995 olarak belirlendiğinden, bu tarihten sonraki vergilendirme dönemlerinden itibaren kaçakçılık suçunu gerektiren vergi ve cezalarda, uzlaşma yapılamayacaktır (Vardal, 2009:11).

2.3.1.6. 4369 Sayılı Kanun

Resmi Gazete'nin 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayısında yayınlanan 4369 sayılı Kanunla vergi sistemimizde ve uzlaşma konusunda reform niteliğinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

4369 sayılı Kanununun 18. Maddesi ile Vergi Usul Kanununda uzlaşma hakkındaki Ek-1 maddesi başlığı ile birlikte tamamı ve Ek-11 maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiş, anılan Kanununun 82. maddesi ile uzlaşma hakkındaki Ek-2, Ek-3, Ek-4 ve Ek-5 maddeler kaldırılmıştır.

Uzlaşma hakkında Ek-1 maddede yapılan değişiklik sonrasında, ilk defa vergi sistemimizde kısmi uzlaşma yapılabilmesi, dava açma süresinin sonuna kadar idarenin nihai teklifinin kabul edilebilmesi, uzlaşma görüşmelerine mükellefin meslek odasından temsilcisi ve mali müşavirinin katılabilmesi imkânı getirilmiştir.

4369 sayılı Kanun öncesinde kaçakçılık suçları oluşturan fiiller hariç vergi cezaları, uzlaşma kapsamına girmekteydi. Ek-1 ve Ek-11 maddelerinde yapılan değişiklik sonrasında vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Uzlaşma konusunda 4369 sayılı Kanunla yapılan önemli değişiklikler sırasıyla aşağıda açıklanacaktır.

2.3.1.6.1. Kısmi Uzlaşma Yapılabilmesi

4369 sayılı Kanunla, Ek 1 maddede yapılan değişiklikle, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği hallerde, matrah farkının bu bölüme isabet eden vergi için uzlaşma yapılabileceği düzenlemesi yapılmıştır.

Matrah farkları itibariyle verginin bölünebilmesi hususu daha ziyade vergi incelemelerinde rastlanılabilen bir durumdur. Mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporunda, 100.000 lira matrah farkı çıkarılmış ve matrahın %20'si oranında 20.000 lira

Kurumlar Vergisi önerilmiş olsun. Vergi İnceleme Raporundaki matrah farkının 70.000 lirası amortisman oranlarının yanlış hesaplanmasından, 30.000 liralık kısmı sahte belge kullanmaktan dolayı ortaya çıkarılması durumunda, kısmi uzlaşmaya başvurmak mümkün olabilecektir.

Bu durumda, mükellef amortisman oranının yanlış hesaplandığını kabul ederek 70.000 lira üzerinden hesaplanan 14.000 lira vergi için uzlaşmaya başvurabilir, sahte belge kullanmaktan dolayı kalan 30.000 liralık matrah farkına isabet eden 6.000 lira vergi için de dava açma yoluna gidebilecektir.

Bu durum şüphesiz uyuşmazlıkları azaltan olumlu bir gelişmedir. Değişiklik öncesinde mükellefler adına düzenlenen inceleme raporları ve tarhiyatlar toplu olarak değerlendiriliyor ve mükelleflere çıkarılan matrah farkına isabet eden verginin tümüne karşılık uzlaşmaya başvurma ya da dava açma seçeneğinden birisi veriliyordu. Vergi matrahının bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşma yolu getirilerek, uyuşmazlıkların daha ayrıntılı tetkik ve çözüme kavuşturulması yolu oluşturulmuştur (Özyer, 1998:60).

4369 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeyle, kısmi uzlaşmaya başvurma gerek tarhiyat öncesi uzlaşma, gerek tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu olabilmektedir. Kanuni düzenlemeden sonra 03.02.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinin 2. cümlesinde tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı sınırlaması getirilmiştir (Ak, 1999:92).

Kanunda tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşmaya başvurulamayacağı yönünde sınırlama olmadığı halde, yönetmelikle engel getirilmesi hukuka aykırılık oluşturmuştur. Nitekim bu duruma karşı açılan davada, Danıştay 4.Dairesi, 14.06.2000 tarih ve Esas No:1999/5635,Karar No:2000/2810 sayılı kararıyla yönetmelikte geçen düzenlemeyi iptal etmiş ve tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma yapılabilmesinin önündeki engel kaldırılmıştır.

2.3.1.6.2. Uzlaşma Vaki Olmadığında, Dava Açma Süresinin Sonuna Kadar İdarenin Nihai Teklifinin Kabul Edilebilmesi

4369 sayılı Kanun öncesinde uzlaşma toplantısı sonunda ya uzlaşma vaki oluyor(sağlanıyor) ya da uzlaşma vaki olmuyor ve mükellef dava açma yoluna başvuruyordu. Değişiklik sonrasında uzlaşma sağlanmaması durumunda, idarenin nihai teklifinin tutanağa yazılması zorunluluğu getirilerek, dava açma süresi sonuna kadar muhataba düşünme hakkı tanınmıştır. Bu süre zarfında muhatap değerlendirme yapmakta ve uzlaşmanın lehine olacağı kanaatine varması halinde idarenin nihai teklifini yazılı olarak kabul ederek uzlaşma hakkından faydalanma hakkını elde edebilecektir.

Değişiklik öncesinde mükellefler uzlaşma toplantısı yapıldığı anda, nihai kararını vermek durumunda kalmaktaydılar. Yeni durumda uzlaşma toplantısı esnasında idarenin konu hakkındaki görüşü öğrenilmekte ve konuyu tetkik etme, danışma ve ekonomik durumunu gözden geçirerek, daha sonra karara varmak için zaman kalmaktadır (Nas: 2008:31).

Uzlaşmanın vaki olmaması ile uzlaşmanın temin edilememesi ayrı şeylerdir. Uzlaşma davetine icabet edilmemesi (toplantıya katılmama), toplantıya katıldığı halde tutanağı imzalamama veya ihtirazi kayıtla imzalamak istenmesi durumunda uzlaşma temin edilmemiş sayılmaktadır.

Dava açma süresinin sonuna kadar idarenin nihai teklifinin kabul edilmesi, uzlaşma vaki olmadığında söz konusu olup, uzlaşma temin edilmediğinde, idarenin nihai teklif tutanağı hazırlaması da söz konusu olmayacağından, bu durumda nihai teklifin kabul edilip edilmemesinden de söz edilemeyecektir.

2.3.1.6.3. Uzlaşma Görüşmesine Mükellefin Bağlı Olduğu Meslek Odasından Bir Temsilci ve Mali Müşavirinin Katılabilmesi

4369 sayılı Kanundaki değişiklik öncesinde uzlaşma toplantısa mükellefin ya kendisi ya da resmi vekaleti haiz temsilcisi katılabilmekte iken, değişiklik sonrasında, mükellef veya vekilinden başka mükellefin icra ettiği mesleğin oda temsilcisi ve mali müşaviri de (muhasebeci, mali müşavir, yeminli mali müşavir) uzlaşma toplantılarına katılabilmesi imkânı getirilmiştir.

Vergi mevzuatındaki genişlik ve ekonomik hayattaki çeşitlilik göz önüne alındığında uzlaşma toplantılarına ilgili kişilerin katılması önem arz etmektedir. Mükellef sanayici ise sanayi odasından bir temsilci toplantıya katılarak uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılmasına yardımcı olabilmesi mümkündür. Vergi mevzuatını yeterince bilmeyen mükelleflerin uzlaşma toplantılarında mali müşavirlerinden danışma hizmeti almaları mümkün hale getirilmiştir.

Uzlaşma toplantılarına oda temsilcileri ve mali müşavirler katılabilseler de tutanağa imza atmak yetkileri bulunmamakta, uzlaşma toplantılarında görüşlerini açıklamak ve gözlemci olmak sıfatları dışında herhangi bir sıfatları bulunmamaktadır. Dolayısıyla 4369 sayılı Kanun sonrasında uzlaşma komisyon üyelerinde herhangi bir değişiklik yapılmamış ve komisyon üyelerin tamamının idarenin temsilcilerinden oluşması geleneği devam ettirilmiştir (Candan, 2006:331).

Daha önceki bölümlerde incelediğimiz üzere, Fransa'da uzlaşma komisyonu üyeleri sadece idare temsilcilerinden oluşmamakta, oda temsilcileri ve noter de üye olarak toplantıya katılmaktadır. Dolayısıyla Fransa'da uygulanan sistemin daha şeffaf ve objektif olduğu söylenilebilir.

2.3.1.6.4. Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması

4369 sayılı Kanunla vergi cezalarının tamamı uzlaşma kapsamından çıkarılmış, Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin son bendi uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir şeklinde değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla vergi aslında uzlaşma sonucu indirim yapılmışsa, indirim tutarına isabet eden ceza da terkin edilecektir.

4369 sayılı Kanun öncesinde, 4008 sayılı Kanunla, kaçakçılık suçu gerektiren vergiler dolayısıyla tarh edilen vergi ve cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştı. 4369 sayılı Kanun, ayrıma tabi tutulmaksızın tüm cezaları uzlaşma kapsamından çıkarmış ancak kaçakçılık suçu gerektiren vergilerde, vergi asıllarına uzlaşma talep edebilme imkânı getirmiştir. Vergi cezalarını uzlaşma kapsamından çıkarmak, kaçakçılık suçunu gerektiren vergi asılları için uzlaşma yolunu açmak çelişkili bir durum oluşturmuştur.

2.3.1.7. 4444 Sayılı Kanun

4369 sayılı Kanun vergi cezalarını uzlaşma kapsamından çıkarmış, kaçakçılık suçu gerektiren vergiler dahil tüm vergi asıllarında uzlaşmaya başvurma yolunu açmıştır. Vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılması, vergi asıllarında da idarenin indirime taraftar olmaması nedeniyle uzlaşmaya olan talep büyük ölçüde azalmıştır.

4369 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklik fazla uygulama alanı bulmadan, 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4444 sayılı Kanunun 7. maddesiyle uzlaşma hakkındaki Vergi Usul Kanundaki Ek-1 ve Ek-11 maddelerinde değişiklik yapılmıştır.

VUK Ek-1 maddesinde yapılan değişiklikle mükellef tarafından ikmâlen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ait vergi ziyai cezalarının(344. maddenin üçüncü fıkrasındaki kaçakçılık suçu gerektiren vergi ve cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabileceği düzenlemesi yapılmıştır.

Ek-11 maddesinde yapılan değişiklikle vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve cezalarda(kaçakçılık suçu gerektiren vergi ve cezalar hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabileceği belirlenmiştir.

4369 sayılı Kanunla gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi cezalarında uzlaşma yapılmasını engelleyen düzenleme, 4444 sayılı Kanunla kaldırılmış ve vergi cezalarına uzlaşmaya başvurulabilmesinin yolu tekrar açılmıştır. Ancak kaçakçılık suçu gerektiren vergi cezaları kapsam dışı bırakılmıştır. Ayrıca kaçakçılık suçu gerektiren tarhiyatta vergi asılları için de tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaya başvurulamayacaktır (Aykın, 1999:79).

Böylelikle 4369 sayılı Kanundaki vergi cezalarına uzlaşma yolunu kapatan ancak kaçakçılık suçu gerektiren vergi asıllarında uzlaşma yolu açan düzenleme arasındaki tezat ortadan kaldırılmış, vergi cezalarına uzlaşma talep edilebilmesinin yolu açılarak uzlaşmaya başvurmadaki sayının yükseltilmesi hedeflenmiştir.

2.3.1.8. 5736 Sayılı Kanun

27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5736 sayılı Kanunun 6. Maddesi ile Vergi Usul Kanunundaki Ek-1 ve Ek-11 maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Değişiklikle birlikte kaçakçılık suçu gerektiren vergi ve cezalara ilaveten bu suça iştirak edenlere kesilecek vergi ve cezalar da tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde yer alan kaçakçılık suçları dolayısıyla 344. maddeye göre üç kat, bu suçlara iştirak edilmesi halinde bir kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Dolayısıyla değişiklik sonrasında kaçakçılık suçuna iştirak nedeniyle vergi ve verginin bir katı vergi ziyai cezası tarh edilmesi durumunda da tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanılamayacaktır.

Buraya kadar Türk Vergi Hukukundaki uzlaşma müessesesinin tarihi seyri ve nasıl gelişme gösterdiği etraflıca ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümlerde tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma açıklanmaya çalışılacaktır.

2.4. TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi ve cezanın tarh ve muhatabına tebliğinden sonra yapılabilmektedir. Aşağıda tarhiyat öncesi uzlaşmanın işleyişi açıklanmaya çalışılacaktır.

2.4.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Türk Vergi Sisteminde, tarhiyat sonrası uzlaşmanın yarım asırdan fazla uygulama geçmişi bulunmaktadır. 1963 tarihinden itibaren başlayan uygulamada, ilk başta sadece vergi idaresinin taşra birimlerinde tarhiyat sonrası uzlaşma yapılmış ancak daha sonra belli tutarı aşan vergi ve cezalar için merkezi birimlerde de uzlaşma yapılmaya başlanmış ve merkezi uzlaşma komisyonları ve taşra uzlaşma komisyonları oluşturulmuştur.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında; uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmaya konu vergi resim ve harçların tespiti, uzlaşma komisyonlarının yetkileri ve uzlaşma yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükmü getirilmiştir. İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait vergi resim ve harçlar için, yönetmelik çıkarma yetkisi ise İçişleri Bakanlığına aittir.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın usul ve esasları belirlenmiştir.

Söz konusu yönetmelik ile yapılan düzenlemeyle uzlaşma komisyonları; İl Uzlaşma Komisyonları, İlçe Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları olmak üzere dört farklı komisyon oluşturulmuştur.

16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış, yerine ayrı bütçesi olan Maliye Bakanlığı’nın bağlı kuruluşu olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatında değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu Kanun doğrultusunda, sosyoekonomik faaliyeti baz alınarak 13/6/2005 tarih ve 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, 29 büyük ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuş ve bu illerdeki Defterdarlıkların vergi idaresi ile ilişiği kesilmiştir. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan illerde, vergi dairesi başkanlığı, grup müdürlükleri, müdürlükler, vergi dairesi müdürlükleri yer alacaktır. Bu iller dışında kalan illerde Defterdarlıklar eskiden olduğu gibi Gelir İdaresinin taşra teşkilatının en üst il birimi olarak faaliyetlerine devam edeceklerdir.

5345 sayılı Kanunla yapılan değişiklik doğrultusunda uzlaşma komisyonlarının yapısının da tekrar belirlenmesi ihtiyacı doğmuştur. 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile uzlaşma komisyonları yeniden belirlenmiştir.

Değişiklik sonrasında uzlaşma komisyonları; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu olmak üzere beş farklı komisyon oluşturulmuştur. Değişiklik sonrasında daha önceden var olmayan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun ihdas edilmesi dikkati çekmektedir.

Uzlaşma komisyonları, taşra uzlaşma komisyonları ve merkez uzlaşma komisyonları olmak üzere iki grup halinde sınıflandırılabilir. Aşağıda bu sınıflandırma baz alınarak komisyonların yapısı incelenecektir.

2.4.1.1. Taşra Uzlaşma Komisyonları

Taşra uzlaşma komisyonları; vergi dairesi, defterdarlık ve vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları olmak üzere üç farklı komisyonlardan oluşmaktadır.

- **Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu**

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu; vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları, şefler ve gelir uzmanlarından oluşur. Bağlı vergi dairelerinde(mal müdürlükleri) mal müdürünün başkanlığında, şef ve memurdan teşekkül eder.

- **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu**

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu; defterdar veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdür ve vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır. Komisyon sadece Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde kurulabilir.

- **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu**

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu; vergi dairesi başkanı ve vekalet vereceği grup müdürünün başkanlığında, grup müdürleri, koordinatör vergi avukatları, vergi dairesi müdürleri veya müdürlerden oluşur.

05.08.2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, belli bir ciroyu aşan Türkiye'nin en büyük mükelleflerinin yer aldığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığında uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürü, vergi dairesi müdürü veya müdürün başkanlığı altında, grup müdürleri, koordinatör avukatlar, vergi dairesi müdürü, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcısı ve/veya şeflerden oluşmaktadır.

2.4.1.2. Merkez Uzlaşma Komisyonları

Merkez uzlaşma komisyonları; vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonundan oluşmaktadır.

- **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu**

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık ve Vergi Dairesi Başkanlığı yetkisini aşan ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu yetkisi altında kalan uzlaşma taleplerini incelemek üzere kurulmuştur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu; Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı, grup başkanları, hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

- **Merkezi Uzlaşma Komisyonu**

Merkezi Uzlaşma Komisyonu 31.12.1980 tarih ve 17207 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2365 sayılı Kanunun 93. maddesiyle vergi sistemimize girmiştir. Komisyon Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşmaktadır.

Buraya kadar yaptığımız çalışmada, uzlaşma komisyonları üyelerinin kimlerden oluştuğu ortaya konulmuştur. Komisyonların hangi tutardaki vergi ve cezaları için uzlaşma yetkisi bulunduğu bundan sonraki kısımda ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.4.2. Uzlaşma Komisyonların Yetki Sınırları

Vergi Usul Kanununun uzlaşma hakkındaki Ek 1 inci maddesi hükmünce bu kanunun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri en çok vergi miktarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı 352,

360, 372 ve 393 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uzlaşma komisyonlarının en çok yapabilecekleri vergi ve ceza miktarlarını belirlemiştir.

Yukarıda seri numaraları belirtilen dört farklı genel tebliğ bir arada değerlendirilerek uzlaşma komisyonlarının yetkileri ancak tespit edilebilmektedir. Bu ise vergi konusunda uzman olanların dahi anlamakta zorlandıkları bir duruma neden olmaktadır. Tebliğlerin birleştirilerek tek bir tebliğle konu açıklığa kavuşturulması gerekmektedir (Kızılot:2008).

Söz konusu tebliğlerdeki düzenlemelerle taşra uzlaşma komisyonları, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan 29 il ve bunun dışında kalan İl Defterdarlıkları olmak üzere ikili temel ayrıma tutulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlıkları da kendi arasında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ve diğer dört grup Vergi Dairesi Başkanlıkları olmak üzere altı gruba ayrılmıştır.

2.4.2.1. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Yetki Sınırları

Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan İl Defterdarlıklarında, il merkezindeki Vergi Dairelerinin ve vergi dairesi bulunmayan ilçe mal müdürlüklerinin uzlaşma yapma yetkisi 3.000,00 lira olarak belirlenmiştir. İl merkezi dışındaki Vergi Dairelerinin uzlaşma yetkisi ise 15.000,00 liraya kadardır.

Örnek verecek olursak Bitlis il merkezindeki Bitlis Vergi Dairesinin 3.000,00 liraya kadar olan vergi ve cezalar için uzlaşma yapma yetkisi varken, Bitlis ili Tatvan ilçesindeki Tatvan Vergi Dairesinin 15.000,00 liraya kadar olan vergi cezalar için uzlaşma yetkisi bulunmaktadır.

İl Defterdarlıklarının uzlaşma yetkisi ise 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutarı aşan vergi ve cezalar Merkez Uzlaşma Komisyonlarına gönderilecektir.

Aşağıda Vergi Usul Kanunu 352, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Genel Tebliği esas alınarak tarafımızca hazırlanan Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde yetki sınırlarını gösteren tablo gösterilmiştir.

Tablo:3 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde Uzlaşma Yetki Sınırları

Uzlaşma Komisyonları		Yetki Sınırı (TL)	
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu		50.000,00	
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	İl merkezlerindeki	3.000,00	
	İl merkezleri dışında yer alan	Vergi dairesi bünyesinde kurulan	15.000,00
		Mal müdürlükleri bünyesinde kurulan	3.000,00

Kaynak: VUK 352, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Genel Tebliği

2.4.2.2. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Yetki Sınırları

Vergi Dairesi Başkanlıklarının bulunduğu yerlerde, vergi dairesi müdürlükleri, bağlı vergi daireleri (mal müdürlükleri) ve bunların bağlı bulunduğu Vergi Dairesi başkanlıkları bulunmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlıkları da Büyük Mükellefler, İstanbul Vergi Dairesi, I. , II. , III. ve IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları olmak üzere sınıflandırılmıştır. Ancak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tek vergi dairesi şeklinde örgütlenmiş olup, buna bağlı ayrı vergi daireleri bulunmamaktadır.

Vergi Dairesi ve Bağlı Vergi Dairelerinin (Mal Müdürlüklerinin) uzlaşma komisyonlarının yetkileri il merkezinde olup olmadıklarına göre değişmektedir. Örneğin III. Grup Vergi Dairesi Başkanlığı arasında sayılan Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Gaziantep il merkezindeki Gazikent Vergi Dairesinin uzlaşma yetkisi 5.000 TL iken, il merkezi dışındaki Nizip Vergi Dairesinin yetkisi 20.000 TL'dir.

İl merkezinden uzak vergi dairelerinin uzlaşma yetki sınırının, il merkezindeki vergi dairelerinden daha fazla olması, mükelleflerin il merkezine gitmeden uzlaşma işlemlerini ilçelerde gerçekleştirmek amacını taşıdığını düşünmekteyiz.

Aşağıda Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği esas alınarak tarafımızca hazırlanan Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde yetki sınırlarını gösteren tablo gösterilmiştir.

Tablo:4 Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde Uzlaşma Yetki Sınırları

Uzlaşma Komisyonları		Kurulma Bölgesi	Yetki Sınırı (TL)	
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu		İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000,00	
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000,00	
		II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000,00	
		III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000,00	
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000,00	
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000,00	
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500,00	
	İl Merkezlerindeki Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500,00	
		III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00	
		IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000,00	
		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000,00	
	İl Merkezleri Dışında Yer Alan	Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000,00
			III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000,00
			IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000,00
			I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000,00
		Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00
			III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000,00
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları			3.000,00	
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları			3.000,00	

Kaynak: VUK 352, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Genel Tebliği

Aşağıdaki tabloda ise Vergi Dairesi Başkanlıklarının hangi grup içinde yer aldığı gösterilmiştir. Bu tablo da aynı şekilde Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo:5 Vergi Dairesi Başkanlıklarının Uzlaşma Yetki Sınırları İçin İl Grupları

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

Kaynak: VUK 352, 360, 372 ve 393 Sıra No'lu Genel Tebliğleri

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 2.000.000,00 TL'dir. Bu sınırı aşan uzlaşma talepleri tutarına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonunca sonuçlandırılmaktadır.

2.4.2.3. Merkez Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Gelir İdaresi Başkanlığında; Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu olmak üzere iki farklı merkez komisyon oluşturulmuştur. Mahalli uzlaşma komisyonları olan Vergi Daireleri, Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıklarının yetki sınırını aşan uzlaşma talepleri merkez uzlaşma komisyonları tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun görevi; mahalli komisyonların yetkisini aşan, ancak 3.000.000 TL kadar olan vergi ve cezaları ilişkin uzlaşma taleplerini yerine getirmek olup, bu tutarı aşan vergi ve cezalar Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılır. Merkezi Uzlaşma Komisyonunun uzlaşma yapma yetkisinde üst limit bulunmamakta olup, 3.000.000 TL ve üzeri ilanihaye tüm vergi ve cezalarla ilgili olarak uzlaşma yapma yetkisine sahiptir (Candan, 2006:301).

2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ortak Hususlar

2.4.3.1. Uzlaşma Talebinde Bulunulması

Uzlaşma başvurusu talebinin mükellefin bizzat kendisi veya resmi vekili tarafından yapılması ve yazılı şekilde olması gerekmektedir. Uzlaşma talebi dilekçesinin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Tüzel kişilerle, küçükler ve kısıtlıların veya tüzel kişiliği olmayan kurumların kanuni temsilci tarafından başvuru yapılması gerekir.

Uzlaşma talebinin taahhütlü posta olarak gönderilmesi halinde postaya veriliş tarihi, adi posta ile gönderilmesi halinde postanın ilgili komisyona ulaştığı tarihte başvuru yapılmış sayılması gerekir (Kızılot, 2007:255). Nitekim Danıştay 3. Dairesi 4.5.2000 tarih ve E.1998/4552, K.2000/1763 sayılı kararında da adi posta ile gönderilen uzlaşma talep dilekçelerinin idareye varış tarihi esas alınarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir (Danıştay Dergisi, 2003:192).

Dolayısıyla mükelleflerin hak kaybına uğramamaları açısından, adi posta yerine taahhütlü posta ile uzlaşma talep dilekçelerini göndermelerinde fayda vardır. Aksi halde postada geçen zaman nedeniyle, süresinde talepte bulunmama riski oluşacaktır.

Başvurular doğrudan yetkili uzlaşma komisyonunun sekretarya hizmetlerini yürüten birime yapılır. Mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dairesine de başvuruda bulunulabilmesi mümkündür. Bu durumda mükellefin başvurusu Vergi Dairesi tarafından yetkili komisyona gönderilmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri; vergi daireleri uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağlı vergi dairelerinde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonlarında gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

2.4.3.2. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi

- **Usul Yönünden**

Uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesi ve uzlaşmanın sonuçlandırılması için öncelikle usul hükümlerine uyulması gerekir. Uzlaşma işlemlerinin sekretarya hizmetlerini yürüten birim, uzlaşma taleplerini komisyona intikal ettirmeden önce; uzlaşma talebinin süresinde ve mevzuata uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını, talebin uzlaşma komisyonu yetkisi içinde olup olmadığını inceler. Uzlaşma talebi usule uygun bir şekilde olmadığı veya süresinde yapılmamış ya da uzlaşma komisyonu yetkisi dışında ise talep reddedilir.

Sekretarya hizmetlerini yürüten birim, usulüne uygun olarak kendisine gelen dilekçe üzerine, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya temsilcisin icabet etmesi üzerine uzlaşma görüşmelerine başlanılır. Uzlaşma görüşmelerine, mükellefin bağlı olduğu odadan bir temsilci ve mali müşaviri de katılabilmektedir. Ancak bunların tutanaklara imza atma yetkileri bulunmama olup, uzlaşma konusu vergi ve ceza ile ilgili olarak görüşlerini açıklayabilirler. Uzlaşma görüşmelerine hukuki yardımda bulunmak üzere avukatların da katılması mümkündür (Çomaklı, 2008:301-304).

Uzlaşma gününün belirlenmesinden sonra, komisyonun belirlenen günde toplanamayacağı anlaşılırsa, yeni bir uzlaşma günü belirlenir ve durum mükellefe bildirilir.

Uzlaşma görüşmesi belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı inceleme yapılması gerekmesi durumunda uzlaşma görüşmesi başka bir tarihe ertelenebilir. Durum tutanakla tespit edilir ve belirlenen yeni uzlaşma gün ve saati mükellefe bildirilir.

Yapılan görüşme sonucunda **uzlaşma sağlanması** durumunda, uzlaşma tutanağı üç nüsha olarak düzenlenir ve komisyon üyeleri ve mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Tutanağın bir sureti mükellefe verilir, bir nüshası işlem yapılmak üzere vergi dairesine gönderilir, bir nüshası da dosyasında saklanır.

Mükellef veya temsilcisi uzlaşma davetine icabet etmez veya uzlaşma görüşmesine geldiği halde tutanağı imzalamaz veya ihtirazi kayıtla imzalamak isterse **uzlaşma temin edilmemiş** sayılır. Bu durumda uzlaşmanın temin edilemediği belirtilmek üzere tutanak düzenlenir ve düzenlenen tutanak işlem yapılmak üzere vergi dairesine gönderilir.

Komisyonun yaptığı teklifin, mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde, **uzlaşma vaki olamamış** sayılır. Bu durumda idarenin nihai teklifi uzlaşma tutanağına geçirilir. Dava açma süresinin sonuna kadar mükellef idarenin nihai teklifini kabul ederse, uzlaşma gerçekleşmiş olur ve buna göre işlem yapılır.

- **Esas Yönünden**

Uzlaşma görüşmelerinde şekli kısım (usul) tamamsa dosyanın esasının incelenmesine geçilir. Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesine göre uzlaşma talebinde bulunabilmek için;

1. Vergi kanunları hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya Vergi Usul Kanununun 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklanması,
2. Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışındaki her türlü maddi hatanın bulunması veya
3. Yargı kararları ile vergi idaresinin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekir.

Yukarıda sayılanlar dışındaki sebepler ileri sürülerek uzlaşma talebinde bulunulamaz. Ancak mali idare uzlaşma başvurularında yukarıdaki nedenlerin olup olmadığına bakılmaksızın tüm uzlaşma taleplerini kabul etmektedir.

Vergi idaresi gerekçesi ne olursa olsun tüm uzlaşma taleplerini kabul etse de yukarıda sayılan nedenlerin biri veya birkaçının olması halinde, yapılacak uzlaşma görüşmelerinde bunun değerlendirilmediği anlamına gelmemektedir.

Devletin harcamalarının artması, buna bağlı olarak verginin öneminin artmasına neden olmuştur. Bu da vergi kanunlarının sayısının artmasına ve değil mükelleflerin, mali müşavirlerin, vergi memurlarının dahi vergi mevzuatını anlamakta güçlük çekmesine ve uyuşmazlıkların artmasına neden olmuştur (Aksoy, 1999:108). Ancak aynı tür hataların aynı mükelleflerce veya birden çok mükellefin defterini tutan mali müşavirlerce tekrarlanması, hatanın vergi kanunlarını yeterince anlamamaktan kaynaklandığını ileri sürmeyi güçleştirmektedir (Candan, 2006:289).

Bazı durumda idarenin yanlış bilgi vermek suretiyle mükellefi yanıltması ya da bir hükmün uygulamasında görüş değişikliğine gitmesi ve bunun neticesinde vergi ve ceza tarhiyatı olabilmektedir. Mükellefler böyle bir durumda uzlaşma yoluna başvurmak ve komisyonda durumlarını açıklamak suretiyle vergi ve cezada indirim veya en azından cezanın silinmesini talep edebilirler.

Vergi idaresince re'sen, ikmâlen veya idarece yapılan tarhiyatlar, kısmen veya tamamen vergi hataları kapsamındaki yanlışlıkları içerebilmektedir. Bu durum da uzlaşma kapsamında değerlendirilebilir. Esasen vergi hataları, düzeltme talep etmek suretiyle çözüme kavuşturulabilir. Ancak yorum gerektiren, açık olmayan vergi hatalarının düzeltilmesinde vergi idaresinin yetkisi bulunmadığı ve dolayısıyla bu tür hataların düzeltilmesine vergi idaresince pek yanaşılmadığından bu tür hatalar için uzlaşma yoluna başvurmanın daha isabetli olacağını düşünüyoruz. Mükellefler, mali müşavirleriyle birlikte her olayı kendi içinde değerlendirmek suretiyle karar vereceklerdir.

İdarenin işlemleri ile vergi yargısının kararları arasında farklılık olabilmektedir. Yargı kararları bir konuda sürekli aynı kararları veriyorsa yani karar müstekar hale gelmiş ise ihtilaf daha da belirgin bir duruma gelmektedir. İster münferit (bireysel) kararlar olsun, ister yerleşik (müstekar) kararlar olsun yargı kararlarıyla idarenin uygulama ve görüş farklılıklarının olması uzlaşmaya başvurma nedeni olmaktadır.

Vergi idaresi, mahkemede kaybedeceği vergi ve cezanın bir kısmını tahsil imkânını elde edebilmekte, mükellef de mahkemeye uğraşmak zorunda kalmamakta, davayı kaybetme riskini üstlenmemektedir. Mükellefler, vergi yargısının vermiş olduğu önceki kararları ve kararların müstekar hale gelip gelmediğini ve uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın büyüklüğünü göz önüne alarak uzlaşma talebinde bulunma ya da yargı yoluna başvurma arasında tercihte bulunmaktadır.

2.4.3.3. Uzlaşma Sağlanması ve Sağlanamaması Durumları

Uzlaşma vaki olduğu, yani komisyonun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmesi durumunda düzenlenen uzlaşma tutanağı kesin olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Vergi dairesi kendisine gelen uzlaşma tutanaklarına tahakkuk vermekte ve vade tarihi olarak da uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren bir ay sonrası olarak belirlenmektedir.

Uzlaşılan vergilere normal vade tarihinden uzlaşma tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmaktadır. Bu durumda ödenecek vergi ve cezaya ilaveten, gecikme faizinin de ödenmesi gerekecektir. Verginin vadesinin eski olması durumunda ödenecek vergi ve cezaya yakın gecikme faizi doğmaktadır. Bu da uzlaşılan vergi ve cezaların bir ay içinde ödenmesini zorlaştırmaktadır (Yücel, 1988:28).

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında hiçbir yere şikayette bulunulamaz ve dava açılmaz. Mükellef vergi ve ceza için uzlaşma talebinde bulunmuş ancak bunlardan sadece birinde uzlaşma sağlanmış olsa da her ikisine de dava açılmaz.

Uzlaşma sonucunda mükellef daha az vergi ve ceza ödeme imkânına sahip olmakta, ancak bunun mukabilinde dava açma hakkını kaybetmektedir (Kırbaş, 2008:181).

Uzlaşılan vergilerle ilgili olarak daha sonradan inceleme yapılıp yapılamayacağı hakkında vergi mevzuatında doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen tutanak gerek mükellefi gerekse idareyi bağladığına göre tekrardan aynı döneme ilişkin aynı sebeple inceleme yapmak kanun amacına ters düşer. Uzlaşılan vergi dönemleri için uzlaşma yapılan konular haricindeki sebeplerle, farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan fark üzerinden tarhiyat yapılması ise mümkün bulunmaktadır (Candan, 2006:266).

Uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği durumlarda mükellef dava açma yoluna gidebilir. Vergi Usul Kanununun Ek-7 maddesinde sadece uzlaşma sağlanamadığı durumda dava açılabilmesini öngörmüşken, uzlaşma yönetmeliğinde uzlaşma temin edilemediğinde de dava açılabilmesini mümkün kılmıştır.

Uzlaşma sağlanmadığı durumda dava açma süresi 15 günden az kalmışsa kanun gereği süre kendiliğinden 15 gün uzamaktadır. Uzlaşmanın temin edilemediği durumda da dava açma süresinin kendiliğinden 15 gün uzayacağına dair hüküm bulunmamaktadır. Ancak yönetmelik uzlaşma temin edilmediğinde de dava açılabilmesini öngördüğüne göre, dava açma süresinin kendiliğinden 15 gün uzadığının kabulü gerekir. Nitekim 6 Ocak 1987 tarih 19333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 1986/02 esas ve 1986/02 sayılı kararında da uzlaşmanın vaki olmaması kavramının uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak belirtilen hususları da kapsadığını, uzlaşmanın temin edilmemesi hallerinde de VUK Ek:7 madde kapsamında dava açılabilmesine hükmetmiştir.

Mükellef tarafından uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa, vergi mahkemesince dava incelenemez, herhangi bir nedenle incelenmiş ve karar verilmiş ise karar hükümsüz sayılır. Vergi mahkemesi uzlaşma sonucunu beklemeli ve vergi dairesinin uzlaşma sonucunu mahkemeye bildirimi üzerine dosya hakkında karar vermelidir.

Uzlaşmaya varılması halinde vergi mahkemesince dava dosyasının incelenmeksizin reddi kararı verilir. Uzlaşma vaki olmamış veya uzlaşma temin edilememiş ise dava dosyası kaldığı yerden devam ettirilir ve genel hükümler çerçevesinde incelenir ve buna göre karar verilir.

Uzlaşma temin edilemediği halde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Ancak mükellefin elinde olmayan nedenlerle uzlaşma görüşmesine katılamaması ve uzlaşma görüşmesi zamanından önce komisyona bilgi vermesi durumunda uzlaşma temin edilmemiş sayılmamakta ve görüşme başka bir tarihe ertelenmektedir (Candan, 2006:348). Dolayısıyla uzlaşma görüşmelerine mazeretleri nedeniyle katılamayacak olanların uzlaşma saatinden önce komisyona bilgi vermeleri yararlarına olacaktır.

Uzlaşılan vergilerle ilgili olarak Vergi Usul Kanundaki indirim hükümleri uygulanamaz. Mükellefin aynı anda hem uzlaşmadan hem de indirimden yararlanma hakkı bulunmamaktadır. Ancak mükellef uzlaşma tutanağını imzalayana kadar uzlaşmadan vazgeçtiği beyan ederek, hakkında indirim hükümlerinin uygulanmasını isteyebilir.

2.5. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Ülkemizde tarhiyat sonrası uzlaşma uzun yıllar uygulandıktan sonra, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunun 33. maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen Ek:11 madde ile de tarhiyat öncesi uzlaşma vergi sistemimizde yer almıştır. Söz konusu Kanunda, Maliye Bakanlığına tarhiyat öncesi uzlaşma yapabilme yetkisi verildiğinden, Kanunun yayımı tarihinden bir müddet sonra, 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin yürürlük tarihi 1 Mart 1987 itibariyle, uzlaşma sisteminde yeni bir boyut kazandırılmıştır (Aksoy, 1993:296).

Daha sonra, 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun uzlaşma hükümleri kısmında önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler çalışmamızın Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Sisteminin Tarihi Gelişimi kısmında açıklanmıştır. Buna paralel

olarak 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yeni bir Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile merkezi denetim elemanları olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri ve taşra denetim elemanları Vergi Denetmenleri unvanları kaldırılmış ve vergi denetim elemanları, “**Vergi Müfettişi**” olarak tek unvan altında birleştirilmiştir (Savaşan ve diğerleri, 2014:42). Vergi Müfettişleri, değişiklik sonrasında Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na bağlı Grup Başkanlıklarında görev yapmaktadırlar. Ancak eski merkezi denetim elemanları Büyük Ölçekli Grup Başkanlıklarında, eski taşra denetim elemanları ise Küçük Ölçekli Grup Başkanlıklarında görevlendirilmiştir.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklik sonrasında, Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu vergi denetiminde esas yetkili kurum olmuş ve vergi incelemeleri büyük oranda kurula bağlı olarak çalışan vergi müfettişleri tarafından yapılmaya başlanmıştır. Bunun yanında, Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve bu birimlerde görev yapan vergi dairesi müdürleri ve müdürler tarafından da vergi incelemesi yapılmaktadır.

Yapılan değişiklikler sonrasında tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde de değişiklik ihtiyacı doğmuş ve 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış ve yürürlüğe konulmuştur ve halen en son yayımlanan bu yönetmelik uygulanmaya devam etmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için yapılabilmektedir. Vergi inceleme yapmaya yetkililer, Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılmıştır. Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde vergi dairesi başkanı, diğer illerde defterdar), ve vergi

dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanların da vergi inceleme yetkisi vardır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Vergi Usul Kanununun 135. maddesindeki vergi incelemeye yetkili olanların düzenledikleri rapora istinaden yapılacak tarhiyatlar için öngörüldüğünden vergi incelemesi yapan banka yeminli murakıplarının veya başka kamu kurumları denetim personelinin düzenlediği raporlarla ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamaz. Aynı şekilde Vergi Usul Kanununun 75. maddesiyle inceleme yetkisine sahip takdir komisyonunun takdir ettiği matrahlar için de tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamaz (Aksoy, 1999:118). Ancak takdir komisyonunun takdir ettiği matrahlar için tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Dairelerinin tarh edeceği vergi resim ve harçlar için uygulanabildiğinden, İl Özel İdareleri ve Belediyeler tarafından tarh edilecek vergiler için de uygulanması söz konusu değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, incelemeyi yapan inceleme elemanı komisyon üyesi olamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşma görevi, vergi inceleme raporunu düzenleyen denetim elemanına verilmemiş, ayrı bir komisyon oluşturulması öngörülmüştür (Orhun, 2007:115). Ancak raporu düzenleyen eleman, komisyona inceleme hakkında açıklama yapmak ve bilgi vermek için katılabilmesi mümkündür.

2.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma komisyonları merkezi uzlaşma komisyonları, taşra uzlaşma komisyonları olarak ayrılmamaktadır. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları da bulunmamaktadır. İncelemeyi yapan denetim elemanının bağlı bulunduğu Grup Başkanlığı, Ekip Başkanlığı, Defterdarlık veya Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde komisyonlar oluşturulmaktadır.

2.5.1.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonları

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye'nin en büyük üç ili Ankara, İstanbul ve İzmir'de, Büyük lekli Mükellefler Grup Başkanlıkları,  büyük ilin de içinde bulunduğu 29 ilde Küçük lekli Mükellefle Grup Başkanlıkları kurulmuştur (Rakıcı, 2011:351). Vergi Müfettişlerince yapılacak incelemelerde uzlaşma komisyonu, grup başkanlığı bulunan yerlerde yapılan incelemeler için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya yetki vermesi halinde Grup Başkanlığı tarafından belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşmaktadır.

Vergi incelemesi Grup Başkanlığının bulunduğu yer dışında yapılıyorsa, yani vergi müfettişleri ekibi turne döneminde ise, uzlaşma komisyonu ekip başkanının başkanlığında, başkan dahil üç vergi müfettişinden oluşur. İncelemeyi yapan ekip başkanı olması halinde en kıdemli Vergi Müfettişi komisyon başkanı olur. Turne döneminde yeterli sayıda denetim elemanı bulunmayabilir. Bu gibi durumlarda, iki vergi müfettişi ve ilgili vergi dairesi müdüründen komisyon teşkil edilir (Aksoy, 1993:299).

İncelemeyi yapan vergi müfettişi komisyon yesi olamaz ancak komisyon toplantılarında açıklama yapmak üzere katılabilirler. İnceleme ekip halinde yapılmışsa, ekip başkanı dahil diğer vergi müfettişleri komisyon yesi olamazlar. Gerektiğinde komisyona katılmak üzere Başkanlıktan, Vergi Müfettişi istenebilmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının, bölgesel uzlaşma komisyonu kurma yetkisi vardır. Bölgesel uzlaşma komisyonunun yeleri, başkanlık ya da yetki vermesi halinde grup başkanlıkları tarafından belirlenir.

2.5.1.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak İncelemelerde Uzlaşma Komisyonları

Vergi müfettişleri dışında vergi incelemesi, istisnai durumlar hariç vergi daireleri bünyesinde, vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır (Yumuşak ve Karyağdı,

2014: 2625). Vergi dairesinin tarama kontrol bölümündeki memurlar tarafından taslak halinde hazırlanan inceleme raporları, vergi dairesi müdürünün onayı ve imzasıyla son şeklini almaktadır. Bunun haricinde, müdürler, defterdar veya vergi dairesi başkanının vergi incelemesi yetkisi olsa da vergi inceleme raporu düzenlediklerine pek rastlanmamaktadır.

İncelemeye yapmaya yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde uzlaşma komisyon üyeleri, incelemeyi yapan memurun Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerler ve bunun dışındaki Defterdarlık bünyesinde olup olmadığına göre değişmektedir.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; Vergi Dairesi Başkanı veya vekalet vereceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve vergi dairesi müdürlerinden oluşur. Defterdarlıklarda, Defterdar veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ve gelir müdürden teşekkül eder.

İncelemeyi yapan, komisyon üyesi olamaz. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantılarına iştirak edebilir. İncelemeyi vergi dairesi müdürü yapmışsa, yerine başka bir müdürü, komisyon üyesi olarak defterdar tarafından görevlendirilmektedir.

Komisyonlar üç kişiden oluşur. Komisyon üyeleri görevleri başında bulunmamaları halinde bunlara vekalet edenler komisyon üyesi olurlar.

2.5.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Ortak Hususlar

2.5.2.1. Uzlaşma Talebinde Bulunulması

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, mükellef tarafından bizzat veya resmi vekaleti haiz temsilcisi tarafından yapılır. Tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan kurumlarda bunların temsilcileri uzlaşma talebinde bulunur. Uzlaşma talebi, incelemeyi yapan inceleme elemanına veya bağlı bulunduğu birim ya da ekip başkanlığına yapılır.

İnceleme talebinin yazılı olması şarttır. Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma istediğini beyanla bunun inceleme tutanağına yazılması, uzlaşma talebi yerine geçer (Büyükkayalar, 1987:42). Yetkili birim dışında yapılan talepler, ancak yetkili birime ulaştığında hüküm ifade eder. Posta ile gönderilen taleplerin de yetkili makama ulaşması gerekir (Candan, 2006:400).

Vergi incelemeleri çoğunlukla mükellef nezdinde ve bilgisi dahilinde yapılmaktadır. Ancak bazen harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında inceleme yapılabilmektedir. Bu durumda mükellefe resmi yazıyla tebligatta bulunularak uzlaşmaya davet edilebilir. Bu durumda düzenlenen inceleme raporunun da mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Uzlaşma davetiyesini alan mükellef en geç 15 gün içinde talepte bulunması gerekir (Aksoy, 1993:300).

Vergi incelemesinin başlangıcından başlayarak, inceleme tutanağının düzenlenmesine kadar geçen süre içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Bu süre geçtikten sonra uzlaşma talebinde bulunulamaz. Tarh zamanasının bitmesine üç aydan az zaman kalmışsa, mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı mükellefe sorulmaz ve uzlaşmaya davet edilmez.

Vergi incelemesine başlanması veya vergi inceleme raporu düzenlenilmesi zamanasını kesmemektedir. Zamanasının kesilmesi için ya uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşmaya varılması ya da uzlaşmaya varılmamış veya temin edilmemişse vergi inceleme raporuna göre düzenlenecek vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerinde geçebilecek süre sebebiyle, vergi ceza ihbarnamelerinin süresinde tebliğ edilememe riskini almak istemeyen mali idare, tarh zamanasına üç aydan az süre kalmışsa, uzlaşma işlemleri yapılmasını engellemiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarına da uzlaşma başvurusunda bulunulabilmektedir. Ancak gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, kaçakçılık ve iştirak cezasını gerektiren vergi ziyai cezaları uzlaşma kapsamında değildir (Akarca ve Şafak, 2010). Bu

nedenle kaçakçılık cezasını gerektiren vergi ziyaı cezalarına uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, talep incelenmeksizin reddedilir.

2.5.2.2. Uzlaşma Talebinin Değerlendirilmesi

Mükellef nezdinde inceleme yapılması durumunda, uzlaşma talebini alan inceleme elamanı, uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma günü belirler. Belirlenen uzlaşma günü resmi yazıyla, uzlaşma gününden en az 15 gün önceden mükellefe tebliğ edilir.

Mükellefin istemesi halinde uzlaşma 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir gün uzlaşma tarihi olarak belirlenebilmekteydi. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.05.2016 tarih ve 2016/382 esas, 2016/605 sayılı kararıyla tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesinin 1. bendindeki bu kısmı iptal ettiğinden, 15 günden daha az bir sürede tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması imkânı kalmamıştır.

Yapılacak uzlaşma görüşmelerinden en az 15 gün önce, tarh edilecek vergi ve cezaya esas olacak vergi inceleme raporu veya ön raporun uzlaşma komisyonuna ve mükellefe gönderilmesi gerekmektedir. Bu şekilde gerek komisyon, gerekse mükellefin tarhi önerilen vergi ve cezaların mahiyeti hakkında düşünme ve değerlendirme yapma zamanı olabilecektir. Uzlaşma yapılabilmesi için inceleme elamanının mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte vergi inceleme raporunu uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.

Uzlaşma komisyonunda, mükelleften başka, mükellefin iş kolunun bağlı olduğu odadan bir temsilci ve serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir bulundurulabilir. Bu kişiler uzlaşma tutanağına imza atamazlar ancak görüş açıklayabilirler.

Komisyon, üyelerin tamamıyla toplanır, üyelerden birinin toplantıya katılamayacak olması durumunda yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma gününde herhangi bir mücbir sebeple mükellefin toplantıya katılamayacak durumda olması veya komisyonun toplanamaması durumunda uzlaşma toplantısı ertelenir.

Belirlenen gün ve saatte komisyon üyeleri ve mükellef veya vekili konuyu müzakere etmesi sonucunda uzlaşmaya varılması halinde komisyon üyeleri ve mükellef veya temsilcisi tarafından imzalanan uzlaşma tutanağı üç nüsha olarak düzenlenir. Tutanağın bir sureti mükellefe, bir nüshası vergi inceleme raporuyla birlikte vergi dairesine gönderilir. Düzenlenen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçmekte, vergi dairesince ayrıca tarhiyat işlemi yapılmamaktadır. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, vergi inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarının hangilerinde uzlaşmaya varıldığı, uzlaşma tutanağında belirtilir.

Komisyon üyeleri herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi ve ceza tutarını belirleme ve bunu mükellefe teklif etmeye yetkili olsa da uzlaşma toplantıları karşılıklı pazarlıkla geçmektedir. Vergi inceleme raporundaki tespitler ve bu tespitlerin sağlam olup olmadığı, mükellef ve mali müşavirinin sunduğu itirazlar ve itirazların vergi mevzuatı çerçevesinde kabul edilebilir olup olmadığı, (Türkey, 2017:26) cezanın vergi ziyai cezası veya özel usulsüzlük usulsüzlük cezası olup olmadığı, vergi ve cezanın geçici vergi kaynaklı olup olmadığı gibi durumlar dikkate alınmaktadır.

Mükellefe, kurum-gelir vergisi ve cezası ve bunun yanında ayrıca geçici vergi ve bunun cezaları önerilmişse, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde geçici vergi ve cezalarının neredeyse tamamen silinmekte, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında da ciddi indirimler yapılmaktadır.

Vergi denetimi elemanlarının, inceleme raporuna göre mükellefe asıl vergi ve ceza salınacak ve mükellef bunu uzlaşmada kabul edecekse, bunun yanında önerilecek geçici vergi ve usulsüzlüklerin kaldırılması yönünde eğilimleri vardır. Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 maddesinde, mahsup dönemi geçtikten sonra geçici verginin aslının aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak özel usulsüzlükler ve usulsüzlükler de uzlaşma kapsama alınmış ve mükellefin uzlaşmaya başvurması teşvik edilmiştir (Uçkun ve Ayyıldız, 2015).

Mükellef uzlaşma davetine icabet etmez, uzlaşma görüşmelerine katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaz veya ihtirazi kayıtla imzalamak isterse, uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu durumda düzenlenecek tutanakta bu husus belirtilir ve tutanağın bir sureti mükellefe ve vergi inceleme raporunu düzenleyene verilir. Mükellef uzlaşma davetine icabet etmemiş veya komisyon toplantısına katıldığı halde imzadan imtina etmiş ise düzenlenen tutanak adresine posta ile gönderilir.

Uzlaşmaya varılmaması veya uzlaşma temin edilememesi hallerinde bu hususları belirten tutanak, vergi inceleme raporu ile birlikte gerekli tarhiyat işlemleri yapılması için vergi dairesine gönderilmektedir. Ancak uzlaşmaya varılmaması durumunda komisyonun nihai teklifi tutanağa yazılır, vergi inceleme raporuna istinaden vergi dairesince yapılan tarhiyatın mükellefe tebliği üzerine, dava açma süresinin son gününe kadar mükellef uzlaşma teklifini kabul ederse uzlaşma vaki olmuş kabul edilmiş sayılır ve buna göre işlem yapılır (Nas, 2009:248).

Vergi incelemesi devam ederken, mükellef uzlaşma görüşme tarihinden önce uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak komisyon veya inceleme elemanına bildirirse, uzlaşma talebinde bulunmamış kabul edilir ve buna göre işlem yapılır. Mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma yerine, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmayı düşünüyorlarsa, kendilerine esneklik sağlanarak tercihte bulunma hakkı verilmiştir (Aksoy, 1993:301).

2.5.2.3. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma neticesinde düzenlenen tutanak kesin olup, gereği vergi dairesinde yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan konular hakkında hiçbir yere şikayette bulunulamaz ve dava açılmaz, uzlaşılan vergi ve cezalar gecikme faizi ile birlikte ödenir (Akdoğan, 2004:73). Ayrıca uzlaşılan vergi ve cezalar için Vergi Usul Kanununun indirim hükümleri uygulanamaz.

Uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin hata yapılmışsa, hataların düzeltilip düzeltilemeyeceği hususu tartışmalıdır. Yoruma müsait olan hataların düzeltilemeyeceğini, ancak Vergi Usul Kanununun vergi hataları kısmında geçen açık, yoruma mahal olmayan

vergi hatalarının üzerinde uzlaşılsa dahi düzeltilebileceğini düşünürüz. Düzeltme zamanasını süresince bu kapsamdaki vergi hatalarının düzeltilmesine engel olacak bir durum olmaması gerekir (Aksoy, 1993:303).

Uzlaşılan vergi ve cezalar vadesi gelmemişse vade tarihinde, vadesi geçmiş ise uzlaşma tarihini takip eden bir ay içinde ödenir. Ancak uzlaşılan vergi ve cezaların ödenip ödenmemesinin uzlaşmanın geçerliliğine etkisi yoktur ve bu durum tartışma konusu yapılmaktadır (Demirci, 2007:25).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmaması veya uzlaşma temin edilememesi hallerinde vergi ve cezanın tarh edilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamaz. Ancak bu durumlarda mükellefin tarh edilecek vergi ve cezalara dava açma, indirim, düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunma hakları devam etmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmaya varılamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumunda düzenlenen tutanaklara, usul hatası yapılması durumları hariç doğrudan dava açılmaz. Ancak vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali neticesinde tarh edilen vergi ceza ihbarnamelerine karşı 30 gün içinde dava açılabilir (Çetin, 2012:211).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA SİSTEMİNİN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMA SONUÇLARI VE ELEŞTİRİLER

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile; Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi denetim elemanları olan Vergi Denetmenleri ve Gelirler Kontrolörleri; Maliye Bakanlığı'na bağlı denetim elemanları Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları mülga olmuş, yerine doğrudan Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur.

Aynı kararname ile, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 4. maddesinin j bendindeki; *“Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak”*, hükmü *“Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak”* olarak yeniden düzenlenmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığının vergi inceleme ve denetimi yapma görevi sınırlandırılmıştır.

Söz konusu değişiklikler sonucunda, vergi incelemesi yapma görevi **Vergi Denetim Kurulu**'na, verginin tarh, takip, tahsili ve vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi görevi **Gelir İdaresi Başkanlığı**'na verilmiştir. Ancak bu durum, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde artık hiç vergi incelemesi yapılmayacağı anlamına gelmemektedir. Zira Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisine haiz **Vergi Dairesi Müdürleri** tarafından sınırlı da olsa vergi incelemeleri yapılmaya devam edilmektedir.

Vergi incelemesi esasen Vergi Denetim Kurulu bünyesinde **Vergi Müfettişleri** tarafından yapıldığından, vergi incelemesine dayanması zorunlu olan tarhiyat öncesi uzlaşma işlemleri de kurula bağlı, Grup Başkanlıkları ve Ekip Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri tarafından yürütülmektedir. Vergi Dairesi Müdürlerinin yaptıkları incelemeler sınırlı inceleme kapsamında olduğundan, istisnai durum haricinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmemekte, tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma işlemleri ise Vergi Daireleri ve bağlı buldukları Defterdarlık, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve en üst birim olan Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yapılmaktadır. Çünkü, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4. maddesi gereği, gerek vergi incelemesine dayansın, gerekse başka nedenlerle(takdir komisyonu, tutanak, ihbar, gönüllü uyum, kendiliğinden beyan v.s.) verginin tarhi ve cezanın kesilmesine yetkili sadece ilgili Vergi Dairesidir.

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı; tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, tarhiyat sonrası uzlaşma istatistikleri ise Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllık Faaliyet Raporlarında yayımlanmaktadır.

Aşağıda vergilendirme sürecine de uyumlu olması bakımından, önce tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri incelenmiş, daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma istatistikleri ele alınarak değerlendirme yapılmıştır.

3.1. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun 51. maddesi kapsamında her yıl Faaliyet Raporu yayımlamaktadır. Faaliyet Raporunda tarhiyat öncesi uzlaşma istatistiklerine de yer verilmektedir. Çalışmamızda bu veriler esas alınmıştır. Şimdi yıllar itibarıyla 2012-2016 dönemindeki sonuçlar incelenmeye çalışılacaktır.

3.1.1. 2012 Yılı Uygulama Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci vergi incelemesi ile başladığından, uzlaşma istatistiklerini doğru analiz edebilmek için ilgili yıldaki inceleme sonuçlarını da göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Aşağıda 2012 ve takip eden dönemlerde inceleme ve tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri, Vergi Denetim Kurulunun Faaliyet Raporları baz alınarak oluşturulmuş ve bu çerçevede incelenmiştir.

Tablo:6 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2012 Yılı)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	2.911.935.207	562.510.421	885.010.932
Gelir Vergisi	367.971.395	176.769.832	256.711.090
Kurum-Gelir Geçici Vergisi	3.615.484.404	266.109.047	503.563.221
Katma Değer Vergisi	4.761.929.174	2.438.316.996	5.249.518.293
Banka ve Sigorta M. Vergisi	1.213.526.209	31.180.109	42.970.632
Özel Tüketim Vergisi	410.133.494	653.867.921	1.283.586.989
Damga Vergisi	114.821.419.757	55.094.331	57.329.884
Gelir Vergisi Stopaj	1.390.848.581	221.486.369	318.975.248
Kurumlar Vergisi Stopaj	836.009.138	110.465.356	116.970.311
Harçlar	262.740.047	5.415.402	3.164.210
Veraset ve İntikal Vergisi	390.918.692	2.025.942	1.256.217
Özel İletişim Vergisi	2.527.376	11.200.168	11.849.525
Diğer Vergiler	15.408.338	1.081.197	45.188.863
TOPLAM	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

2012 dönem vergi inceleme sonuçlarına göre, Vergi Müfettişleri tarafından 131.000.831.812 matrah farkı tespit edilmiş, matrah farkı üzerinden 4.535.523.091 lira vergi ve 8.776.095.415 lira vergi cezası önerilmiştir.

Mükellefin defter ve belgeleri genel inceleme kapsamına inceleniyorsa, kayıt dışı bırakılan hasılat üzerinden ilgili ayda Katma Değer Vergisi, ilgili dönemde Geçici Vergi, ilgili yılda Gelir-Kurum Vergisi ve bunların üzerinden vergi ziyayı cezası ve düzenlenmeyen belge için özel usulsüzlük cezası önerilmektedir. Böyle bir durumda uzlaşmaya başvurulması halinde genel eğilim, geçici vergilerin tamamen silinmesi, özel usulsüzlük

cezasının tamamına yakının kaldırılmasıdır. Zira aynı konudan kaynaklanan Gelir-Kurum Vergisi ve Cezası tarhiyatı inceleme raporunda önerilmiş olduğundan, değerlendirme bu minvalde yapılmaktadır.

İncelenen dönemde toplam 739.280.253 Gelir ve Kurum Vergisi, 1.141.722.022 lira ceza ve buna bağlı olarak 266.109.047 lira geçici vergi ve 503.563.221 lira ceza önerilmiştir. Elimizde inceleme sonuçlarının vergiler bazında ayrıntılı bilgisi olmakla birlikte, uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergilerin türü hakkında veriler yayınlanmadığından bu konuda daha detaylı değerlendirme yapılamamaktadır.

Vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında hesaplanmaktadır. Ancak kaçakçılık cezası gerektiren vergi ziyai cezası üç kat olarak hesaplanmaktadır. İncelenen dönemde 4.535.523.091 lira vergi, 8.776.095.415 lira ceza önerilmiştir. Bu da tarhi önerilen vergi ve cezaların bir kısmının kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklandığını göstermektedir.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporunda, tarhi önerilen vergilerin ne kadar kısmının kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklandığına dair bir veri bulunmamaktadır. Tarafımızca Excel ortamında istatistiksel tahmin olarak yapılan hesaplamada tarhi önerilen verginin yaklaşık % 53 kısmının kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, kalan yaklaşık %47 kısmının kaçakçılık cezası gerektiren vergilerden oluştuğu tespit edilmiştir.

Yapılan hesaplamada; (Tarhi önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektiren kısmı) X (3) + (Tarhi önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektirmeyen kısmı) = Toplam önerilen vergi ziyai cezası, formülü esas alınmıştır. Vergi aslına bağlı olmayan vergi ziyai cezası tutarlarına ilişkin veri bulunmadığından yapılan hesaplamada bu kısım dikkate alınmamıştır.

Buna göre toplam önerilen 4.535.523.091 lira verginin, yaklaşık 2.415.000.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 2.415.000.000

liralık vergi ziyayı cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 2.120.523.091 lira vergi ve 6.361.569.273 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Yukarıda yapmış olduğumuz hesaplamanın amacı, ilgili yılda tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek toplam vergi ve cezanın tutarını ortaya koymaktır. Zira kaçakçılık cezası gerektiren fiiller dolayısıyla tarhı önerilen vergi ve cezalar uzlaşma kapsamında değildir. Bu durumda 2012 yılında vergi müfettişlerinin önerdiği yaklaşık 2.415.000.000 lira vergi ve 2.415.000.000 lira vergi ziyayı cezası tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek azami rakam olmakta, kalan kısım uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Uzlaşma talep edilebilecek azami rakamı belirledikten sonra 2012 yılında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının incelenmesine sıra gelmektedir. Aşağıda tablo halinde tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları verilmiştir.

Tablo: 7 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012 Yılı)

Uzlaşmaya Konu Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşılan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Yukarıdaki Tablo 7 sonuçlarına göre; 2012 yılında tarhı önerilen 578.870.442 lira vergi ve 971.494.358 lira vergi ziyayı cezası için uzlaşma görüşmesi yapılmış ve görüşme sonucunda 443.628.715 lira vergi ve 56.223.245 lira vergi ziyayı cezası üzerinde mutabık kalınmıştır. Buna göre uzlaşma görüşmeleri sonucunda verginin %23 oranındaki kısmı, vergi ziyayı cezasının ise % 94 oranındaki kısmı silinmiştir.

Tarhı önerilen verginin %23, vergi ziyayı cezasının ise % 94 oranındaki kısmının silinmesi, her uzlaşmaya başvurmada bu oranda indirim yapılacağı anlamına

gelmemektedir. Zira bu oran ortalama bir oran olup, uzlaşma dosyaları ayrı değerlendirilmekte, mükellefin haklılığına göre indirim oranı değişmektedir (Kızılot, 2014).

Tarhi öngörülen vergideki indirim oranı makul görülebilse de, vergi cezalarındaki indirimin %94 seviyesinde olması kabul edilebilir gözükmemektedir. Vergi ziyai cezalarının neredeyse tamamına yakının kaldırılması, cezaların caydırıcılığı ilkesine ters düşmekte ve kamuoyunda tepkilere neden olmaktadır. Ayrıca bu durum uzlaşmanın etkinliğinin ortadan kalkmasına da neden olmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014:65).

Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine göre 578.870.442 lira vergi ve 971.494.358 vergi ziyai cezası için uzlaşma görüşmesi yapılmış ve uzlaşmıştır. Daha önceki hesaplamalarımıza göre 2012 yılı vergi incelemesi sonucu 2.415.000.000 lira vergi ve 2.415.000.000 lira vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edilecek tutar bulunmaktadır. Bu durumda tarhi önerilen verginin ancak yaklaşık % 24 oranında, tarhi önerilen cezanın ise yaklaşık %40 oranındaki kısmı için uzlaşmaya varılmış olmaktadır. 2012 yılı Faaliyet Raporunda uzlaşmaya varılmayan tutarlara ilişkin veri bulunmadığından, tarhi önerilen vergi ve cezanın ne kadar kısmının uzlaşmaya konu edildiğine dair neticeye varılamamaktadır.

Ayrıca tarhi önerilen vergi cezaları yanında, tarhi önerilen özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarına ilişkin de, Faaliyet Raporunda herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. 578.840.442 lira vergiye karşılık aynı tutarda vergi ziyai cezası kesilmesi ve bunun için uzlaşma yapılabilecek iken, 971.494.358 lira ceza için uzlaşma yapılması, aradaki farkın özel usulsüzlük, usulsüzlük cezalarından ya da asla bağlı olmayan vergi ziyai cezalarından da kaynaklanabileceği göstermektedir. İlgili yılda bu konuda da veri yayımlanmadığından değerlendirme yapılamamıştır.

3.1.2. 2013 Yılı Uygulama Sonuçları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun 51. maddesi kapsamında 2013 yılı Faaliyet Raporunu takip eden yılın Mart

ayında yayımlamıştır. İnceleme konumuz tarhiyat öncesi vergi uzlaşması ve bunun kaynağı olan vergi inceleme verilerinde, 2012 yılına göre daha ayrıntılı veriler yayımlamaya başlanmış olduğu görülmektedir.

2013 yılı vergi türlerine göre inceleme verilerinde, tarhi önerilen vergi ziyai cezalarının yanında, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da yayımlamıştır. Ayrıca uzlaşma verilerinde, uzlaşma görüşmesi yapılan vergi ve cezalar yanında, uzlaşması vaki olmayan ve uzlaşması temin edilemeyen vergi ve ceza miktarlarına da yer verilmiştir.

Tablo:8 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2013 Yılı)

Vergi Türü	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası(TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	597.221.130	862.939.520	99.558	141.020.632	1.004.059.710
Gelir Vergisi	223.582.298	405.152.830	105.571	96.616.892	501.875.292
Kurum-Gelir Geçici Ver.	503.578.689	815.741.971	15.387	7.251.774	823.009.132
Katma Değer Vergisi	3.750.769.267	8.048.773.928	574.685	837.755.361	8.887.103.974
BSM Vergisi	82.580.661	95.577.572	30.569	12.028.466	107.636.606
Özel Tüketim Vergisi	2.571.361.540	5.909.199.433	29.599	24.856.953	5.934.085.985
Damga Vergisi	69.506.793	81.439.162	8.773	192.494	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	366.834.171	492.413.990	23.096	7.547.308	499.984.394
Kurumlar Vergisi Stopaj	90.811.321	103.940.035	105	45.390	103.985.530
Diğer Vergiler	305.067.379 1	1.120.619.334	11.938	22.872.150	1.143.503.425
TOPLAM	8.561.313.249	17.935.797.775	899.281	1.150.187.420	19.086.884.477

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın, 2013 Yılı Faaliyet Raporundan alınan ve tarafımızca yeniden düzenlenen yukarıdaki Tablo-8 verilerine göre, 2013 yılında vergi müfettişleri tarafından yapılan incelemeler sonucunda; 8.561.313.249 lira vergi aslı tarhı önerilmiştir. Buna bağlı olarak 17.935.797.775 vergi ziyai cezası, 899.281 lira usulsüzlük, 1.150.187.420 lira özel usulsüzlük olmak üzere toplam 19.086.884.477 lira vergi cezası tarhı öngörülmüştür.

Vergi incelemesi sonucunda, herhangi bir vergi tarhı önerilmiş ise buna bağlı olarak vergi ziyai cezası bir kat, kaçakçılık suçu gerektiren vergilerde ise üç kat önerilmektedir. Vergi kaybı, vergi usul hükümlerine uyulmamak suretiyle yapıldığından, vergi inceleme raporlarında vergi ziyai cezası yanında, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları da önerilmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere bu durum uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınmaktadır.

2013 yılında düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarında, 8.561.313.249 lira vergi aslı, 17.935.797.775 vergi ziyai cezası önerilmiştir. Faaliyet Raporunda, tarhı önerilen vergilerin hangi nispette kaçakçılık cezasını gerektiren fiillerden kaynaklandığına dair veri yayımlanmamıştır.

2012 yılı incelenirken yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektiren kısmı) X (3) + (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektirmeyen kısmı) = Toplam önerilen vergi ziyai cezası, formülü esas alınmıştır. Buna göre toplam önerilen 8.561.313.249 lira verginin, yaklaşık 3.874.000.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 3.874.000.000 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 4.687.313.249 lira vergi ve 14.061.939.747 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanma olduğu tahmini olarak hesaplanmıştır.

Buna göre tarhı önerilen verginin, yaklaşık % 45 kısmının kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, kalan yaklaşık %55 kısmının ise kaçakçılık cezası gerektiren ve hiçbir şekilde uzlaşma konusu yapılamayacak vergilerden oluştuğu tespit edilmiştir.

Vergi İnceleme Raporlarında, vergi ziyayı cezasından başka özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezası da önerilmektedir. Usulsüzlük cezalarının sadece tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilmesi dolayısıyla, inceleme raporlarında yüksek tutarda usulsüzlük cezası tarhi istenmiş ise, tarhiyat sonrası uzlaşma yerine tarhiyat öncesi uzlaşma tercih edilmektedir (Aykın ve Dilaver, 2018).

İncelenen dönemde vergi müfettişleri tarafından ziyaa uğratılan vergi ve cezası yanında, toplam 1.150.187.420 lira gibi yüksek tutarda özel usulsüzlük cezası da önerilmiştir. Bu husus da mükellefleri incelenen yılda tarhiyat öncesi uzlaşma yapmaya yönelttiğini göstermektedir.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan sonra, ilgili yılda tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek toplam vergi ve cezanın tutarını şöyledir. 2013 yılında vergi müfettişlerinin önerdiği yaklaşık 3.874.000.000 lira vergi; 3.874.000.000 lira vergi ziyayı cezası, 899.281 lira usulsüzlük, 1.150.187.420 lira özel usulsüzlük olmak üzere toplam 5.025.086.701 lira vergi cezası; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek azami vergi ve ceza rakamları olmakta, kalan kısmın uzlaşma kapsamı dışında olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıda tablo halinde tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları verilmiştir.

Tablo:9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2013 Yılı)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.549.420.358	2.373.432.278
Uzlaşma Temin Edilemeyen	161.397.398	250.955.655
Uzlaşma Vaki Olmayan	527.665.642	623.541.504
Uzlaşmaya Giren	860.357.318	1.498.935.120
Uzlaşılan	725.155.936	90.813.677

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 9 sonuçlarına göre; 2013 yılında, 1.549.420.358 lira vergi ve 2.373.432.278 lira vergi cezası, uzlaşma konusu yapılmıştır. 2013 yılında vergi inceleme sonuçlarına ilişkin yapılan hesaplamalarımızda ise yaklaşık 3.874.000.000 lira vergi; 3.874.000.000 lira vergi ziyai cezası, 899.281 lira usulsüzlük, 1.150.187.420 lira özel usulsüzlük olmak üzere toplam 5.025.086.701 lira vergi cezası toplam azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarıdır.

Tablo 9'daki *uzlaşmaya konu toplam tutar*, uzlaşılan, uzlaşması vaki olmayan ve uzlaşma temin edilemeyen rakamların toplamı olup, azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve vergi cezası rakamlarını göstermemektedir. Dolayısıyla 3.874.000.000 lira vergiden 1.549.420.358 lira uzlaşmaya konu vergi tutarı çıkarıldığında kalan 2.324.579.642 lira vergi için mükellefler uzlaşma talebinde bulunmamış ya da uzlaşma talebinde bulunulsa da uzlaşma gününden önce uzlaşma talebinden vazgeçilmiştir. Bu tutar uzlaşma talep edilebilecek verginin %60'ı gibi yüksek bir orana tekabül etmektedir.

Sonuç olarak, 2013 yılında tarhi önerilen vergilerden uzlaşma talep edilebilecek rakamın sadece %40 için uzlaşma işlemleri yapılmıştır. Kalan vergilerin bir kısmı için mükellefler ya dava yoluna başvurmuş ya da çoğu kez yapıldığı gibi hiçbir şey yapmamış ve verginin tahsilini belki engelleyebileceği düşüncesiyle, vergi tebligatlarını almamak için kayıplara karışmıştır.

Uzlaşma talep edilmeyen, dava yoluna da başvurulmayan tarhiyatlara tahakkuk verilmekte ve vergi dairesinin tahsil edemediği yüksek miktarda fiktif tahakkuklar oluşmaktadır. Ancak daha önceki bölümlerimizde de incelendiği üzere, gelişmiş batı ülkelerindeki vergi sistemlerinde, vergi uyumsuzluklarının çoğu uzlaşma ve benzeri yöntemlerle çözülmekte kalan pek az kısmı da yargıya intikal etmektedir.

Sorun sadece uzlaşma sisteminin etkin olmamasından kaynaklanmamaktadır. Vergi inceleme elemanları, verginin tahsil edilip edilemeyeceğini, mükellefin ekonomik durumunu dikkate almadan raporlarını düzenlemektedir. Uzlaşma görüşmelerinde de mükellefin mal varlığı, verginin ödenip ödenemeyeceği kriterleri göz önüne alınmamaktadır. Oysa ki Fransa ve Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan uzlaşma görüşmelerinde, mükellefin ödeme durumu da dikkate alınmakta ve ona göre karar verilmektedir.

Tablo 9'daki 2013 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 1.549.420.358 lira vergi ve 2.373.432.278 lira vergi uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 161.397.398 lira vergi, 250.955.655 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir. Yani mükellef ya uzlaşma davetine icabet etmemiş, ya da uzlaşma görüşmesine gelmiş ancak tutanağı imzalamamış veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemiştir.

Uzlaşma temin edilememiş olması; mükellefin ya uzlaşma davetine icabet etmeyerek kayıtsız kalması veya uzlaşma toplantısına katıldığında, yapılan görüşme sonucunda olumlu bir netice alamayacağı kanaatine varmış olması ve tutanağın imzalamak istenmemesi durumlarında ortaya çıkmaktadır.

2013 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 527.665.642 lira vergi ve 623.541.504 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 860.357.318 lira vergi ve 1.498.935.120 lira ceza için ise uzlaşmaya varılmıştır. Bu sonuçlara göre yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda vergilerin % 38'i, cezaların %29'u nispetinde uzlaşmaya varılamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir. Kaldı ki uzlaşma temin edilemeyen rakamlar da dahil edildiğinde oran daha da yüksek çıkmaktadır.

Tablo 9'daki sonuçlara göre, 2013 yılında 860.357.318 lira vergi ve 1.498.935.120 lira ceza için yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 725.155.936 lira vergi ve 90.813.677 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %16'sı, cezaların %94'ü silinmiştir. 2012 yılında olduğu gibi, 2013 yılında da cezalar yüksek oranda kaldırılmıştır ki vergi cezalarının bu oranda silinmesi itirazlara yol açmaktadır (Bilgili Denetim, 2012).

3.1.3. 2014 Yılı Uygulama Sonuçları

Aşağıda 2014 yılı Vergi Denetim Kurulu inceleme sonuçları verilmiştir.

Tablo:10 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2014 Yılı)

Vergi Türü	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyatı Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası(TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	633.908.319	878.451.613	552.306	213.563.194	1.092.567.113
Gelir Vergisi	170.145.501	246.727.121	175.752	81.544.150	328.447.023
Kurum-Gelir Geçici Ver.	449.088.839	723.508.292	121.375	8.116.790	721.746.458
Katma Değer Vergisi	3.429.807.653	7.078.845.419	693.624	594.547.019	7.674.086.062
BSM Vergisi	80.171.573	95.919.132	95.770	12.378.569	108.393.472
Özel Tüketim Vergisi	2.362.032.751	5.451.022.275	3.295	14.751.804	5.465.777.374
Damga Vergisi	98.439.505	108.717.544	7.469	499.876	109.224.889
Gelir Vergisi Stopaj	421.845.607	551.785.789	4.580	9.038.054	560.828.423
Kurumlar Vergisi Stopaj	136.191.075	138.095.740	288	177.495	138.273.523
Diğer Vergiler	305.067.379 1	330.593.297	251.162	52.445.173	383.289.632
TOPLAM	7.939.389.423	15.593.666.223	1.905.622	987.062.124	16.582.633.968

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 10'da verilen 2014 yılı inceleme sonuçlarına göre; toplam 7.939.389.426 lira vergi aslı; 15.593.666.223 vergi ziyai cezası, 1.905.622 lira usulsüzlük cezası, 987.062.124 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere, toplam 16.582.633.968 vergi cezası önerilmiştir.

Daha önceki yıllarda yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; (Tarhi önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektiren kısmı) X (3) + (Tarhi önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektirmeyen kısmı) = Toplam önerilen vergi ziyai cezası, formülü esas alınmıştır. Buna göre toplam önerilen 7.939.389.423 lira verginin, yaklaşık 4.112.500.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 4.112.500.000 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 3.826.889.423 lira vergi ve 11.480.668.269 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Buna göre tarhi önerilen verginin yaklaşık % 51 kısmının kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, kalan yaklaşık %49 kısmının ise kaçakçılık cezası gerektiren ve hiçbir şekilde uzlaşma konusu yapılamayacak vergilerden oluştuğu ve bir önceki yıla göre tarhi önerilen vergilerden, kaçakçılık cezası gerektiren vergilerde 6 puanlık azalma olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç itibariyle, 2014 yılında vergi müfettişlerinin önerdiği yaklaşık toplam 4.112.500.000 lira vergi aslı; 4.112.500.000 lira vergi ziyai cezası, 1.905.622 lira usulsüzlük cezası, 987.062.124 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 5.101.467.746 lira vergi cezası; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek azami vergi ve ceza rakamları olmakta, kalan kısım uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Uzlaşma talep edilebilecek azami rakamı belirledikten sonra 2014 yılında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının incelenmesine sıra gelmektedir. Aşağıda tablo halinde tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları verilmiştir.

Tablo: 11 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2014 Yılı)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.742.391.255	1.841.132.397
Uzlaşma Temin Edilemeyen	209.437.822	266.926.235
Uzlaşma Vaki Olmayan	364.784.934	446.138.358
Uzlaşmaya Giren	638.430.109	1.067.833.387
Uzlaşılan	529.738.390	60.234.417

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 11 sonuçlarına göre; 2014 yılında, 1.742.391.255 lira vergi aslı ve 1.841.132.397 lira ceza için uzlaşma muameleleri yapılmıştır. 2014 yılında vergi inceleme sonuçlarına ilişkin yapılan hesaplamamızda ise yaklaşık 4.112.500.000 lira vergi; 4.112.500.000 lira vergi ziyai cezası, 1.905.622 lira usulsüzlük cezası, 987.062.124 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere, toplam 5.101.467.746 lira vergi cezası toplam azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarıdır.

Tablo 11'deki *uzlaşmaya konu toplam tutar*, uzlaşılan, uzlaşması vaki olmayan ve uzlaşma temin edilemeyen rakamların toplamı olup, azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarını göstermemektedir. Dolayısıyla 4.112.500.000 lira vergiden 1.742.391.255 lira uzlaşmaya konu vergi tutarı çıkarıldığında kalan 2.370.108.745 lira vergi aslı için mükellefler uzlaşma talebinde bulunmamış ya da uzlaşma talebinde bulunulsa da uzlaşma gününden önce uzlaşma talebinden vazgeçilmiştir. Bu tutar uzlaşma talep edilebilecek verginin %42'si gibi bir orana tekabül etmektedir.

Bir önceki yılda bu oran %60 olarak hesaplanmıştır ve olumlu bir gidişattan söz edilebilir. Tarhi önerilen vergi ve cezaların hemen hepsinin uzlaşma konusu yapılması gerektiğini, en azından oranın kabul edilebilir olması için uzlaşma konusu yapılmayan vergi ve cezaların %10'nun altına düşmesi gerektiği söylenilebilir.

Tablo 11'deki 2014 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 1.742.391.255 lira vergi ve 1.841.132.397 lira vergi cezası uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 209.437.822 lira vergi, 266.926.235 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir. Yani mükellef ya uzlaşma davetine icabet etmemiş, ya da uzlaşma görüşmesine gelmiş ancak tutanağı imzalamamış veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemiştir.

Uzlaşma temin edilemeyen vergi ve ceza rakamları 2013 yılına göre hem tutar olarak, hem de oran olarak artmıştır. Mükellefleri uzlaşma görüşmelerinden uzak tutan sebeplerin araştırılması gerekmektedir.

2014 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 364.784.934 lira vergi ve 446.138.358 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 638.430.109 lira vergi ve 1.067.833.387 lira ceza için ise mükellefle uzlaşmaya varılmıştır.

Tablo 11'deki sonuçlara göre 2014 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 638.430.109 lira vergi ve 1.067.833.387 lira ceza için, 529.738.390 lira vergi ve 60.234.417 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %18'i, cezaların %95'i silinmiştir. Vergilerdeki indirim makul kabul edilebilse de, 2013 yılında olduğu gibi, 2014 yılında da cezalar yüksek oranda kaldırılmıştır.

3.1.4. 2015 Yılı Uygulama Sonuçları

2015 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi önerilen vergi tutarının yüzde 53'ü tek başına Katma Değer Vergisi, yüzde 13'ü Özel Tüketim Vergisi olmak üzere toplam %66'sının dolaylı vergilerden oluşması dikkati çekmektedir. Bir önceki yıldaki tarhi önerilen verginin yüzde 43'ü Katma Değer Vergisi, yüzde 30'u Özel Tüketim Vergisi olmak üzere toplam %73'ünün dolaylı vergilerden oluşmuştur.

Tablo:12 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2015 Yılı)

Vergi Türü	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyayı Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası(TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	882.807.654	1.159.160.257	762.602	379.665.775	1.539.588.634
Gelir Vergisi	146.704.285	196.008.874	179.437	71.150.490	267.338.801
Kurum-Gelir Geçici Ver.	748.644.400	1.058.329.753	72.089	13.188.977	1.071.500.819
Katma Değer Vergisi	5.227.813.584	10.749.542.898	11.347.124	840.977.881	11.601.867.902
BSM Vergisi	155.262.020	181.724.933	17.236	3.601.982	185.344.151
Özel Tüketim Vergisi	1.261.294.944	2.577.811.582	880	6.935.776	2.584.748.238
Damga Vergisi	46.451.701	46.610.820	1.033.258	483.611	48.127.689
Gelir Vergisi Stopaj	418.115.608	465.179.810	74.501	9.805.881	475.060.192
Kurumlar Vergisi Stopaj	63.369.042	91.993.227	0	45.120	92.038.347
Diğer Vergiler	853.536.745	904.406.066	106.902	72.954.888	977.467.856
TOPLAM	9.803.999.983	17.430.678.220	13.594.029	1.398.810.381	18.843.082.629

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 12’de verilen 2015 yılı inceleme sonuçlarına göre; toplam 9.803.999.983 lira vergi aslı, 17.430.678.220 vergi ziyayı cezası, 13.594.029 lira usulsüzlük cezası, 1.398.810.381 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 18.843.082.629 vergi cezası önerilmiştir.

Daha önceki yıllarda yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektiren kısmı) X (3) + (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektirmeyen kısmı) = Toplam önerilen vergi ziyayı

cezası, formülü esas alınmıştır. Buna göre toplam önerilen 9.803.999.983 lira verginin, yaklaşık 5.990.656.650 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 5.990.656.650 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 3.813.343.333 lira vergi ve 11.440.029.999 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Buna göre tarhi önerilen verginin yaklaşık % 61 kısmının kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, kalan yaklaşık %39 kısmının ise kaçakçılık cezası gerektiren ve hiçbir şekilde uzlaşma konusu yapılamayacak vergilerden oluştuğu tespit edilmiştir.

Sonuç itibariyle, 2015 yılında vergi müfettişlerinin önerdiği yaklaşık toplam 5.990.656.650 lira vergi aslı; 5.990.656.650 lira vergi ziyai cezası, 13.594.029 lira usulsüzlük cezası, 1.398.810.381 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 7.403.061.060 lira vergi cezası; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek azami vergi ve ceza rakamları olmakta, kalan kısım uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Bir önceki 2014 yılıyla karşılaştırıldığında, tarhi önerilen vergi ve cezanın tutarının artmış hem de kaçakçılık cezası gerektiren vergi ve cezalar nispet olarak azalmış olmasından dolayı uzlaşma talep edilebilecek rakam artmış olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tablo:13 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2015 Yılı)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	2.464.222.476	3.563.887.588
Uzlaşma Temin Edilemeyen	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmaya Giren	1.103.763.758	1.926.019.997
Uzlaşılan	973.203.569	138.749.157

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 13 sonuçlarına göre; 2015 yılında, 2.464.222.476 lira vergi ve 3.563.887.588 lira vergi cezası için uzlaşma muameleleri yapılmıştır. Vergi inceleme sonuçlarına ilişkin yapılan hesaplamalarımızda ise yaklaşık toplam 5.990.656.650 lira vergi; 5.990.656.650 lira vergi ziyai cezası, 13.594.029 lira usulsüzlük cezası, 1.398.810.381 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 7.403.061.060 lira vergi cezası; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarıdır.

Bu durumda Tablo 13'deki uzlaşmaya konu toplam tutar, uzlaşması yapılan, uzlaşması vaki olmayan ve uzlaşma temin edilemeyen rakamlar toplamı olup, azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarını göstermemektedir. Dolayısıyla 5.990.656.650 lira vergiden 2.464.222.476 lira uzlaşmaya konu vergi tutarı çıkarıldığında kalan 3.526.434.174 lira vergi için mükellefler uzlaşma talebinde bulunmamış ya da uzlaşma talebinde bulunulsa da uzlaşma gününden önce uzlaşma talebinden vazgeçilmiştir. Bu tutar uzlaşma talep edilebilecek verginin %58'i gibi bir orana tekabül etmektedir. 2014 yılında bu oran %42, 2013 yılında ise %60 olarak hesaplanmıştır.

Bu durumda, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların, tarhiyat önerilen vergi ve cezalardan uzlaşma konusu yapılabilecek azami tutara oranının, 2014 yılında bir önceki yıla göre %40 seviyesinden %58 seviyesine çıktığını ancak 2015 yılında tekrar %42 seviyesine düştüğünü göstermektedir.

Tablo 13'deki 2015 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 2.464.222.476 lira vergi ve 3.563.887.588 lira ceza uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 305.616.009 lira vergi, 422.846.727 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir.

2015 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 1.054.842.709 lira vergi ve 1.215.020.864 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 1.103.763.758 lira vergi ve 1.926.019.997 lira ceza için ise mükellefle uzlaşmaya varılmıştır. Bu sonuçlara göre yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda verginin % 48'i, cezanın %38'i nispetinde uzlaşmaya varılamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamayan vergilerin, uzlaşması vaki olan vergilere nispeti 2013 yılında %38, aynı yıl cezalarının nispeti %29; 2014 yılında vergilerin nispeti %36 cezaların nispeti % 29 olmuştur. Buna göre 2015 yılında, vergi asıllarında ve vergi cezalarında uzlaşmaya varma oranı 2013 ve 2014 yıllarına göre kayda değer oranda azalmıştır.

Tablo 13'deki sonuçlara göre 2015 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 1.103.763.758 vergi ve 1.926.019.997 lira ceza için, 973.203.569 lira vergi ve 138.749.157 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %12'si, cezaların %93'ü silinmiştir. Vergilerdeki indirim makul kabul edilebilse de, 2013 ve 2014 yıllarında olduğu gibi, 2015 yılında da vergi cezaları yüksek oranda kaldırılmıştır.

3.1.5. 2016 Yılı Uygulama Sonuçları

2015 yılına benzer bir şekilde, 2016 yılında da yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi önerilen vergi tutarının yüzde 53'ü tek başına Katma Değer Vergisi, yüzde 14'ü Özel Tüketim Vergisi olmak üzere toplam %67'sinin dolaylı vergilerden oluşması dikkati çekmektedir. 2014 yılında ise tarhi önerilen verginin yüzde 43'ü Katma Değer Vergisi, yüzde 30'u Özel Tüketim Vergisi olmak üzere toplam %73'ünün dolaylı vergilerden oluşmuştur.

2016 yılında yapılan vergi incelemeleri ve bunun neticesinde tarhi önerilen vergi ve cezalar 2015 yılına göre azalmıştır. Bu azalışın temel nedeni, 2016 yılı Ağustos ayında yayımlanan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanundur.

Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan 2016 yılı vergi inceleme sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Tablo:14 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2016 Yılı)

Vergi Türü	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyat Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	943.815.890	1.381.326.988	501.811	425.544.825	1.807.373.624
Gelir Vergisi	112.173.299	184.481.142	229.139	51.577.572	236.287.853
Kurum-Gelir Geçici Ver.	764.450.535	1.474.463.828	1.262.122	1.346.611	1.477.072.561
Katma Değer Vergisi	3.851.763.512	8.905.471.270	1.472.283	560.745.459	9.467.689.012
BSM Vergisi	37.127.608	42.283.084	2.165	864.375	43.149.624
Özel Tüketim Vergisi	1.023.203.794	2.097.115.800	2.614	7.084.659	2.104.203.073
Damga Vergisi	59.817.921	55.174.552	10.457	252.376	55.437.385
Gelir Vergisi Stopaj	310.362.356	406.651.247	4.591	2.903.654	409.559.492
Kurumlar Vergisi Stopaj	57.248.243	59.128.736	60	37.482	59.166.278
Diğer Vergiler	92.909.972	213.909.996	12.011	30.631.827	244.553.834
TOPLAM	7.234.873.130	14.820.006.643	3.497.253	1.080.988.840	15.904.492.736

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 14’de verilen 2016 yılı inceleme sonuçlarına göre; toplam 7.234.873.130 lira vergi aslı, 14.820.006.643 vergi ziyat cezası, 3.497.253 lira usulsüzlük cezası, 1.080.988.840 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 15.904.492.736 vergi cezası önerilmiştir.

Daha önceki yıllarda yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektiren kısmı) X (3) + (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektirmeyen kısmı) = Toplam önerilen vergi ziyat cezası, formülü esas alınmıştır. Buna göre toplam önerilen 7.234.873.130 lira verginin,

yaklaşık 3.442.000.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 3.442.000.000 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 3.792.873.130 lira vergi ve 11.378.819.390 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Tarhi önerilen verginin yaklaşık % 48 kısmının kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, kalan yaklaşık %52 kısmının ise kaçakçılık cezası gerektiren ve hiçbir şekilde uzlaşma konusu yapılamayacak vergilerden oluştuğu ve bir önceki yıla göre tarhi önerilen vergilerden, kaçakçılık cezası gerektiren vergilerde 13 puanlık artış olduğu tespit edilmiştir. Bu da uzlaşma talep edilebilecek azami rakamın azalmasına neden olmuştur.

Sonuç itibariyle, 2016 yılında vergi müfettişlerinin önerdiği yaklaşık toplam 3.442.000.000 lira vergi aslı; 3.442.000.000 lira vergi ziyai cezası, 3.497.253 lira usulsüzlük cezası, 1.080.988.840 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 4.526.486.093 lira vergi cezası; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek azami vergi ve ceza rakamları olmakta, kalan kısım uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Uzlaşma talep edilebilecek azami rakamı belirledikten sonra 2016 yılında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının incelenmesine sıra gelmektedir.

Tablo:15 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2016 Yılı)

	Vergi (TL)	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.229.895.556	1.860.131.645
Uzlaşma Temin Edilemeyen	213.272.699	287.844.099
Uzlaşma Vaki Olmayan	614.398.809	750.689.364
Uzlaşmaya Giren	402.224.048	821.598.182
Uzlaşılan	384.614.612	160.720.602

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 15 sonuçlarına göre; 2016 yılında, 1.229.895.556 lira vergi ve 1.860.131.645 lira ceza için uzlaşma muameleleri yapılmıştır. Vergi inceleme sonuçlarına ilişkin yapılan hesaplamalarımızda ise yaklaşık toplam 3.442.000.000 lira vergi; 3.442.000.000 lira vergi zıyaı cezası, 3.497.253 lira usulsüzlük cezası, 1.080.988.840 lira özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 4.526.486.093 lira vergi cezası; tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilecek azami vergi ve ceza rakamlarıdır.

Bu durumda Tablo 15'deki **uzlaşmaya konu toplam tutar**, uzlaşılan, uzlaşması vaki olmayan ve uzlaşma temin edilemeyen rakamlar toplamı olup, azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarını göstermemektedir. Dolayısıyla 3.442.000.000 lira vergiden 1.229.895.556 lira uzlaşmaya konu vergi tutarı çıkarıldığında kalan 2.112.104.444 lira vergi için mükellefler uzlaşma talebinde bulunmamış ya da uzlaşma talebinde bulunulsa da uzlaşma gününden önce uzlaşma talebinden vazgeçilmiştir. Bu tutar uzlaşma talep edilebilecek verginin %64'ü gibi bir orana tekabül etmektedir. Bir önceki yılda bu oran %58 olarak gerçekleşmiştir.

Bu durumda, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların, tarhi önerilen vergi ve cezalardan uzlaşma konusu yapılabilecek azami tutara oranının, 2014 yılında bir önceki yıla göre %40 seviyesinden %58 seviyesine çıktığını ancak 2015 yılında %42 seviyesine, 2016 yılında daha da azalarak %35 seviyesine düştüğünü göstermektedir.

Sonuç itibariyle incelenen 2013 ve 2016 dönemi arasında sadece 2014 yılında olumlu gelişme kaydedilmiş olup, diğer yıllarda tarhi önerilen vergi ve ceza içindeki uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların nispetinin artırılamadığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 15'deki 2016 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 1.229.895.556 lira vergi ve 1.860.131.645 lira ceza için uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 213.272.699 lira vergi, 287.844.099 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir.

Uzlaşma temin edilemeyen vergi ve ceza rakamları, 2015 yılına göre hem tutar olarak azalmış görünse de oransal olarak azalmamıştır. Çünkü 2016 yılında, tarhi önerilen

vergi ve cezalar bir önceki yıla göre azalmıştır. Buna paralel olarak uzlaşma görüşmesi yapılan tutarlar da azalmıştır.

2016 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 614.398.809 lira vergi ve 750.689.364 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 402.224.048 lira vergi ve 821.598.182 lira ceza için ise mükellefle uzlaşmaya varılmıştır. Bu sonuçlara göre yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda verginin % 60'ı, cezanın %47'si nispetinde uzlaşmaya varılamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamayan vergilerin, uzlaşması vaki olan vergilere nispeti 2013 yılında %38, aynı yıl cezalarının nispeti %29; 2014 yılında vergilerin nispeti %36 cezaların nispeti % 29, 2015 yılında vergilerin nispeti %48 cezaların nispeti % 38, 2016 yılında vergilerin nispeti %60 cezaların nispeti % 47 olmuştur. Buna göre 2016 yılında, vergi asıllarında ve vergi cezalarında uzlaşmaya varma oranı 2013, 2014 ve 2015 yıllarına göre azalmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporunun Uzlaşma İstatistiklerinde, önceki yıllardan farklı olarak uzlaşmaya varılan vergi ve cezalar hesaplanırken geçici vergiler dikkate alınmamıştır. Bu da uzlaşmaya varılan rakamları aşağı çekmiş ve uzlaşmaya varılmayan vergi ve cezaların, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalara nispetini artırmıştır. Uzlaşmaya varılan vergi ve cezalardaki, geçici vergi ve cezalarının tutarı verilmediğinden değerlendirme yapılamamıştır.

Tablo 15'deki sonuçlara göre 2016 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 402.224.048 vergi ve 821.598.182 lira ceza için, 384.614.612 lira vergi ve 160.720.602 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %5'i, cezaların %80'i silinmiştir. Bir önceki yılda vergilerin %12'si, cezaların %93'ü silinmiştir. Vergi ve özellikle cezalardaki silinme oranının 13 puan azalması dikkat çekmektedir.

Vergi idaresi, önceki yıllardaki uzlaşma görüşmelerinde, vergi cezalarının %5 ile %10 arasındaki kısmını bırakıp, kalanını kaldırmak eğiliminde olduğu görülmektedir. Vergi

cezalarının neredeyse tamamına yakının silinmesi ise kamuoyunda tepkilere neden olmaktadır. 2013-2015 yılları arasında bu durum sıkça basına da yansımıştır.

Mali idarenin 2016 yılından itibaren bu eğilimini değiştirmekte olduğu görülmektedir. Uzlaşma görüşmelerinde yeni anlayış(teamül), vergi cezalarında %20 oranının altında indirim yapılmaması yönündedir.

Nitekim 2016 yılındaki tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi cezaları %80 oranında silinmiş, ancak kalan %20 oranındaki ceza silinmemiştir. Araştırma çalışmamızı yaptığımız zaman zarfında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 yılı Faaliyet Raporunu da yayımlanmıştır. Söz konusu raporun uzlaşma istatistik sonuçlarına göre; 578.816.017 lira vergi cezası için yapılan uzlaşma görüşmesi neticesinde 115.228.926 lira vergi cezası olarak uzlaşmıştır. Bu da oran olarak %20'ye tekabül etmektedir ki 2017 yılında da yeni anlayışın (teamül) devam ettirildiğini göstermektedir.

Uzlaşma görüşmelerinde, vergi asıllarında olduğu gibi vergi cezalarında da fazla indirim yapılmaması gerekirken neden daha fazla indirim tereddüt oluşturmaktadır. Ancak daha önceki bölümlerde incelediğimiz Vergi Usul Kanununun 376. Maddesindeki **indirim müessesesi** hükümlerine göre, tarh ve tebliğ edilen vergi ziyai cezasında, 30 gün içinde mükellef indirim talebinde bulunup ve vadesinde ödeme yaparsa, cezanın %50'si silinmektedir. Ancak vergi asılları için böyle bir indirim öngörülmemiştir.

Bu durumda uzlaşma müessesinin varlığından bahsedebilmemiz için uzlaşma görüşmelerinde vergi cezalarında en azından %50 oranından fazlasının indirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergi cezaları için uzlaşmaya başvurmanın, indirim müessesine göre avantajı bulunmayacaktır.

Uzlaşma başvurularında vergi cezalarının %50 oranının fazlasının kaldırılmasının vergi hukukunda karşılığı olsa da cezanın tamamına yakının kaldırılması da doğru bulunmamaktadır. Vergi cezalarının %50'sinden fazlasının silinmesi ancak bu oranın %100'e yakın olmaması gerekir. Maliye Bakanlığının yeni anlayışı cezalarda %80'inden

fazlasının silinmemesi yönünde olup, bu durumun geçmiş uygulamalara göre olumlu bir gelişme olduğu sonucuna varılabilir.

3.1.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulama Sonuçları Hakkında Genel Değerlendirme

Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi hakkındaki tartışmalar, uzlaşma görüşmesi yapılan ve neticesinde uzlaşması vaki olan vergi ve cezalardaki indirim oranları üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu da kamuoyunda tarhiyatı önerilen vergi ve cezaların büyük kısmının uzlaşma sonucu kaldırıldığı izlenimine neden olmuştur.

Ancak 2012-2016 dönemi tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması sonuçları istatistiklerine göre yapmış olduğumuz hesaplamalarda; tarhiyat önerilen vergilerin 2012 yılında %47'si, 2013 yılında %55'i, 2014 yılında %49'u, 2015 yılında %39'u ve 2016 yılında %52'si kaçakçılık cezası gerektiren vergilerden oluştuğu ve bu nedenle ne tarhiyat öncesi ne de tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılamadığıdır.

Ayrıca kaçakçılık cezası gerektiren vergiler düşüldükten sonra kalan vergi ve cezaların tamamına uzlaşma talebinde de bulunulmamıştır. İncelenen dönemlerde; uzlaşma talep edilebilecek vergiler içindeki uzlaşma görüşmesi yapılmasını talep etmeyen veya uzlaşma görüşmesinden önce uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan edenlerin oranı 2013 yılında %60, 2014 yılında %42, 2015 yılında %58 ve 2016 yılında %64 olarak gerçekleşmiştir.

İncelenen dönemlerde tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilmeyen, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmayan vergi ve cezaların da dikkate alınması gerekmektedir. 2013-2016 yılları arasında, ciddi rakamlarda vergi ve cezalar için uzlaşma temin edilmemiştir. Ayrıca aynı dönemlerde, uzlaşmaya varılmayan vergi ve cezaların, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalara nispeti, 2013 yılında vergiler için %38, cezalar için %29, 2014 yılında vergilerde %36 cezalarda %29, 2015 yılında vergilerde %48 cezalarda %38 ve 2016 yılında vergilerde %60 cezalarda %47 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranlar oldukça yüksektir ve yıllar içinde artma eğilimi göstermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmayan ve uzlaşma temin

edilemeyen durumlarda tekrar tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma talebinde bulunulamayacağını ifade etmek gerekir.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca oluşturulan 2013-2016 Yılları Arasında Tarhı Önerilen Vergi ve Cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşması Sağlanan Vergi ve Cezaların Nispi Dağılımını gösteren aşağıdaki Tablo 16 hazırlanmıştır.

Tablo:16 2013-2016 Yılları Arasında Tarhı Önerilen Vergi ve Cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşması Sağlanan Vergi ve Cezaların Nispi Dağılımı

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı(TL)	Tarhı İstenen Vergi Cezası(TL)	Uzlaşmaya Giren Vergi(TL)	Uzlaşmaya Giren Ceza(TL)	Vergi Uzlaşma Oranı %	Ceza Uzlaşma Oranı %
2013	8.561.313.249	19.086.884.477	860.357.318	1.498.935.120	10	7
2014	7.939.389.423	16.582.633.968	638.430.109	1.067.833.387	8	6
2015	9.803.999.983	18.843.082.629	1.103.763.758	1.926.019.997	11	10
2016	7.234.873.130	15.904.492.736	402.224.048	821.598.182	5	5
TOPLAM	33.539.575.785	70.417.093.810	3.004.775.233	5.314.386.686	8	9

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 16 sonuçlarının gösterdiği üzere 2013-2016 yılları arasında, Vergi Müfettişlerince düzenlenen inceleme raporları neticesinde toplam 33.539.575.785 lira vergi ve 70.417.093.810 lira vergi ziyai cezası önerilmiştir. Önerilen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşması vaki olan(uzlaşması sağlanan) vergi 3.004.775.233 lira ceza 5.314.386.686 liradır. Bu da oran olarak vergi asıllarında ortalama %8, vergi cezalarında %9 olarak gerçekleşmiştir ki çok düşük bir nispete tekabül etmektedir.

Sonuçta tarhi önerilen vergi ve cezaların, yarıya yakını kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanması, kalan kısmında da uzlaşma sağlanamadığı veya uzlaşma temin edilemediği ya da uzlaşmaya varılamadığı ve tarhi önerilen vergi ve cezalarda %90 oranında uzlaşma müessesesinin sonucu değiştirmedeği ya da değiştiremediği ortaya çıkmaktadır. Bu da, Türkiye’de tarhi önerilen vergi ve cezaların, tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda büyük oranda kaldırıldığı sonucuna varmanın büyük bir yanığı olacağını göstermektedir.

Vergi Denetiminde etkinlik sağlanabilmesi, tarhi önerilen vergi ve cezaların tahsil edilmesine bağlıdır. Bu da ilk etapta tarhiyatın kesinleştirilebilmesine bağlıdır. İncelenen dönemlerde tarhi önerilen vergi ve cezaların çok az bir kısmı uzlaşma sonucu kesinleştirilebilmiştir. Kalan kısmının ne kadarının yargıya intikal ettirildiği, ne kadarının mükellefe ulaşılamadığına (tebliğ edilemediği, tahsil edilemediği) dair bilgi bulunmamaktadır. Yargıya intikal eden veya mükellefe ulaşılamayan tarhiyatların çoğunluğu öncelikle tarhiyatın kesinleştirilememesi nedeniyle tahsil edilememiştir. Bu da Türkiye’de vergi denetimi ve uzlaşma müessesesinin etkin olmamasına yol açmaktadır (Taş, 2014:2906).

3.2. TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma, vergi inceleme süreci ile başlamakta ve vergi inceleme raporuna esas olan inceleme tutanağının düzenlenmesi ile son bulmaktadır. İncelemeye esas tutanak düzenlendiği ve vergi inceleme raporu tanzim edilerek gerekli tarhiyat yapılmak üzere Vergi Dairesine intikal ettirildikten sonra tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek için vergi incelemesine başlanması ve sürdürülmesi şarttır. Dolayısıyla vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlar için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamamaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma ise, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve tebliğ edilmesi ile başlanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4. Maddesine göre

vergi tarhiyatını yapmaya yetkili Vergi Daireleridir. Bunun dışındaki makam ve mercilerin verginin tarhına yetkileri bulunmamaktadır.

Vergi daireleri vergi ve ceza tarhiyatlarını vergi inceleme raporlarına istinaden yapabildikleri gibi, takdir komisyonu kararları, yoklama fişi, tutanak, mükellef beyanı vs. gibi hususlara istinaden de tarhiyat işlemi yapmaktadırlar. İster inceleme raporuna ister başka tespitlere dayansın, vergi dairesi ikmâlen, re'sen veya idarece tarhiyat yapmış ve vergi ceza ihbarnamesini muhatabına tebliğ etmiş ise bu tarhiyatlar, tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istatistiklerini incelerken de bahsettiğimiz üzere, vergi incelemesi esas itibariyle vergi müfettişleri tarafından yapılmakta ve vergi incelemesi sonucunda tarhi önerilen vergi ve cezaların kaynağını büyük ölçüde vergi müfettişlerinin yaptığı incelemeler oluşturmaktadır.

Bununla birlikte vergi inceleme yetkisini haiz Vergi Dairesi Müdürleri tarafından da vergi incelemesi yapılmaktadır. Ancak Vergi Dairesi Müdürlerinin inceleme yetkisinin sınırlı olması, Vergi Müfettişlerine kıyasla sayılarının az olması ve ayrıca idari görevlerinin de bulunması nedeniyle düzenlenmiş oldukları rapor sayısı Vergi Müfettişlerine kıyasla daha azdır. Ayrıca vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah ve vergi farkları itibariyle de Vergi Müfettişlerinin önermiş olduğu vergi ve cezalar, Vergi Dairesi Müdürlerinin önermiş olduğu vergi ve cezalara nispetle çok fazladır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kaynağı, re'sen, ikmâlen veya idarece yapılan tarhiyatlardır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlamış olduğu Faaliyet Raporlarında, yıl içinde yapılan tarhiyatların toplam rakamları ve tarhiyatların dayanağının İnceleme Raporu ya da takdir komisyonu, yoklama, tutanak vs. nereden kaynaklandığına dair veri bulunmamaktadır. Faaliyet Raporlarında, tarhiyatın dayanağı olarak sadece Vergi Dairesi Müdürlerinin yapmış olduğu inceleme sonuçları yer aldığından değerlendirmede bu veriler esas alınmıştır. Bu da eksik bir analiz yapılmasına neden olmaktadır. Gelir İdaresi

Başkanlığı ilgili yıl içinde yapılan toplam tarhiyat rakamını ve tarhiyatların dayanağını yayınlaması durumunda daha sağlıklı değerlendirme yapılabilecektir.

Aşağıda 2012-2016 yılları arasında Vergi Dairesi Müdürlerinin yapmış olduğu incelemeler sonucunda tarhi önerilen vergi, vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza rakamlarına ilişkin Tablo 17, Gelir İdaresi Başkanlığının 2012-2016 yılları Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo:17 2012-2016 Yılları Arasında Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	Tarhi Edilen Vergi Tutarı(TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Toplam Ceza (TL)
2012	96.149.542	261.497.431	752.872	59.325.046	321.575.349
2013	74.127.558	186.543.551	802.513	297.376.328	484.722.392
2014	50.770.876	60.292.111	685.221	49.384.732	110.362.064
2015	92.310.426	155.942.634	312.874	66.367.605	222.623.113
2016	150.406.831	101.184.242	62.419	20.374.243	121.620.904
TOPLAM	463.765.233	765.459.969	2.615.899	492.827.954	1.260.903.822

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları

Tablo 17 sonuçlarına göre, Vergi Dairesi Müdürleri tarafından 2012-2016 yılları arasında yapılan incelemeler sonucunda 463.765.233 lira vergi; 765.459.969 lira vergi ziyai cezası, 2.615.899 lira usulsüzlük, 492.827.954 lira özel usulsüzlük olmak üzere toplam 1.260.903.822 lira vergi cezası kesilmiştir.

Daha önceki Bölüm 2’de ayrıntılı olarak incelediğimiz üzere tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları; taşra uzlaşma komisyonları, merkez uzlaşma komisyonları olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Taşra uzlaşma komisyonları, vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonları ve vergi dairesi başkanlıkları uzlaşma komisyonları olarak; merkez uzlaşma komisyonları ise, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonu olarak ayrılmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına ilişkin istatistikler, her yıl Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Faaliyet Raporlarında yayımlanmaktadır. Uzlaşma sonuçlarına ilişkin incelemelerimiz, merkez uzlaşma komisyonları, taşra uzlaşma komisyonları ayırımına göre yapılacaktır.

3.2.1. Merkez Uzlaşma Komisyonları Uygulama Sonuçları

Merkez Uzlaşma Komisyonları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı bünyesinde, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu olmak üzere iki ayrı komisyondan oluşmaktadır.

Taşra teşkilatının yetkisini aşan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu yetkisini aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012-2016 yılları arasında her yıl yayımlanan Faaliyet Raporları esas alınarak, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları tarafımızca oluşturulmuş ve aşağıda Tablo 18’de her bir komisyonun yıllar itibariyle sonuç verileri ortaya çıkarılmıştır.

Tablo:18 2012-2016 Yılları Arasında Merkez Uzlaşma Komisyonları Sonuçları (TL)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Vergi	Uzlaşlamaya n Vergi	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Ceza	Uzlaşlamaya n Ceza	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU								
2012	191.936.154	89.444.390	102.491.764	35.748.387	301.755.076	160.523.165	141.231.911	18.684.773
2013	646.462.186	568.114.095	78.348.091	10.183.607	885.182.400	774.143.599	111.038.801	1.100.000
2014	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714
2015	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
2016	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433	
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU								
2012	38.039.043	4.569.130	35.160.578	15.337.151	55.296.268	4.970.564	52.219.636	1.586.210
2013	134.201.824	76.240.983	57.960.840	34.956.924	155.703.256	75.221.461	80.481.794	2.474.932
2014	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589
2015	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464
2016	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434
TOPLAM	4.689.148.991	2.019.849.962	2.670.989.692	886.739.255	6.167.230.892	2.861.623.127	3.307.501.699	58.966.023

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları

Daha önceki kısımda tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarında, uzlaşmaya konu toplam vergi ve cezalar içinde uzlaşma temin edilmeyen vergi ve cezalara ilişkin istatistiklere de yer verilmiş iken, tarhiyat sonrası istatistiklerde bu hususa ilişkin bilgiye yer verilmemiş olması, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapısının farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, inceleme elemanı mükellef nezdinde inceleme yapıyorsa mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini sorar ve bunun neticesini tutanağa geçirir. Harici karinelere göre yapılan ve mükellefin bilgisi dışındaki incelemelerde de mükellefe tebliğat gönderilerek tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığı sorulur. Mükellef nezdinde yapılan incelemede, mükellef uzlaşma istediğini beyan ettiği halde daha sonra uzlaşma görüşmesine gelmezse, uzlaşma görüşmesine geldiği halde tutanağı imzalamak istemez veya ihtirazi kayıtla imzalamak isterse uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Mükellefin bilgisi dışındaki incelemelerde, uzlaşma davetiyesi mükellefe gönderildiği halde tebliğ edilmemiş olsa dahi veya tebliğ edildiği halde uzlaşmaya icabet etmezse uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Yukarıda açıklanan nedenlerden ötürü tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde uzlaşma temin edilmeme durumlarıyla karşılaşabilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise mükellef özel olarak uzlaşmaya davet edilmez, uzlaşma isteyip istemediği sorulmaz. Düzenlenen vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ üzerine mükellef 30 gün içinde ister uzlaşmaya başvurur, isterse başvurmaz. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşma işlemlerinde uzlaşmanın temin edilmeme durumuyla karşılaşılmamaktadır.

Tablo 18'deki merkez uzlaşma sonuçlarına göre 2012-2016 yılları arasında; toplam 4.689.148.991 lira tarh edilen vergi için uzlaşma görüşmeleri yapılmış, 2.019.849.962 lira vergi için uzlaşma sağlanamamış, 2.670.989.692 lira vergi için uzlaşma vaki olmuş ve uzlaşma sonucunda 886.739.255 lira vergi olarak uzlaşma sağlanmıştır. Aynı dönemde toplam 6.167.230.892 lira kesilen vergi cezası için uzlaşma görüşmeleri yapılmış ve

2.861.623.127 lira ceza için uzlaşma sağlanamamış, 3.307.501.699 lira ceza için uzlaşma vaki olmuş ve uzlaşma sonucunda 58.966.023 lira vergi olarak uzlaşma sağlanmıştır.

Buna göre uzlaşma görüşmesi yapılan vergilerin % 43'ü, vergi cezalarının %46'sı üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir. Uzlaşılamayan vergi ve cezalar karşı yargı yoluna başvurulmakta, bu da yargının iş yükünü artırmaktadır.

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, uzlaşması sağlanan vergilerin %67'si kaldırılmış, kalan %33'ü üzerinden; vergi cezalarının ise % 98'i kaldırılmış kalan %2 üzerinden uzlaşma vaki olmuştur. Merkez uzlaşma görüşmeleri sunucunda vergi asıllarında ve özellikle vergi cezalarındaki aşırı indirim dikkati çekmektedir. Vergilerin uzlaşma sonucunda 2/3'ün kaldırılması, vergi cezalarının ise tamamına yakının kaldırılması kabul edilebilir gözükmemektedir.

Merkez uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezaların yüksek oranda silinmesi, tarhiyatın dayanağı olan Vergi İnceleme Raporlarındaki tespitlerin sağlam olmadığı, hukuki gerekçelerinin de yetersiz olduğu, bunu değerlendiren merkez komisyonlarının da inisiyatif olarak karar verdiğini göstermekte olduğu da belirtilmektedir (Saygılıoğlu, 2012:216).

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde incelediğimiz üzere uzlaşması vaki olan vergilerin 2012 yılında %23'ü, 2013 yılında %16'sı, 2014 yılında %18'i, 2015 yılında %12'si, 2016 yılında ise sadece %5'i silindiği ve vergilerdeki indirim oranının en fazla %23 olduğu ve bu oranın yıllar itibariyle azalma eğilimi gösterdiği görülmektedir. Vergi cezalarında ise 2012 ve 2013 yıllarında %94'ü, 2014 yılında %95'i, 2015 yılında %93'si, 2016 ve 2017 yıllarında ise %80'i silindiği kalan %20 cezanın silinmediği ve bu yönde olumlu sayılabilecek bir teamül geliştiği görülmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerini yapan Merkez Uzlaşma Komisyonlarında ise uzlaşması vaki olan vergilerin 2012 yılında %63'ü, 2013 yılında %67'si, 2014 yılında %61'i, 2015 yılında %67'si, 2016 yılında ise %76'sı silindiği görülmektedir. Vergi

cezalarında ise 2012 yılında % 90'ı, 2013 yılında %98'i, 2014 yılında %98'i, 2015 yılında %99'u, 2016 yılında %98'inin silindiği görülmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergilerde makul indirim yapılması, vergi cezalarında ise belli bir oranın altında indirim yapılmama eğilimin başlamasına benzer bir yaklaşımın merkez uzlaşma komisyonlarında da geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamasını değerlendirirken de bahsettiğimiz üzere uzlaşma görüşmelerinde Maliye Bakanlığı 2016 yılından itibaren yeni bir anlayışa (teamül) geçmiştir. Ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarına göre 2016 yılında vergi asılların önemli bir kısmının, vergi cezalarının tamamının silinmesinin nedeni, aynı yılda yayımlanan 6736 sayılı Kanun olduğunu düşünüyoruz. Çünkü söz konusu Kanunun 3. Maddesine göre tarhiyat safhasındaki vergilerin yarısı, vergi cezalarının ise tamamının tahsilinden vazgeçilmesi öngörülmektedir.

İnceleme yaptığımız zaman zarfında Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporunu da Mart/2018 tarihinde yayımlamıştır. Faaliyet Raporunun Merkez Uzlaşma Sonuçları İstatistiğine göre 2017 yılında uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşmaya varılan vergi asıllarının %18'i kaldırılmış, vergi cezalarının %83'ü silinmiştir. Kalan %82 oranındaki vergi ve %17 oranındaki ceza tahakkuk ederek kesinleşmiştir. Bu olumlu bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

3.2.2. Taşra Uzlaşma Komisyonları Uygulama Sonuçları

Taşra Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Bağlı Vergi Daireleri (Mal Müdürlükleri) Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan illerde) ve Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları olarak ayrılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012-2016 yılları arasında her yıl yayımlanan Faaliyet Raporları esas alınarak, Taşra Uzlaşma Komisyonları tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları tarafımızca oluşturulmuş ve aşağıda Tablo 19'da ortaya çıkarılmıştır. Her yıla

ilişkin veriler iller bazında uzun liste halinde yayınladığından çok yer kaplamamak adına tablo oluşturulurken her bir yılın toplam rakamları baz alınmıştır. Her bir ilin uzlaşma sonuçlarına ilişkin ayrıntılı bilgi faaliyet raporlarından temin edilebilir.

Tablo:19 2012-2016 Yılları Arasında Taşra Uzlaşma Komisyonları Sonuçları

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153
TOPLAM	560.597	511.420	1.863.044.594	1.257.544.612	2.683.047.115	186.890.616

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve merkez uzlaşma komisyonlarının tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonucunda, uzlaşılmayan dosyaların sayısı ve bu dosyaların içeriği vergi ve ceza tutarları, uzlaşması vaki olan dosyaların sayısı ve bu dosyaların içeriği vergi ve cezaların içindeki nispeti yüksek seyretmiştir. Örneğin 2012-2016 döneminde Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçlarına göre toplam 90 dosyanın 43'ünde uzlaşma sağlanamamış, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma sonuçlarına göre toplam 670 dosyanın 188'inde uzlaşma sağlanamamıştır ki oran olarak sırasıyla %47 ve %28'e, her iki komisyon toplamı dikkate alındığında %30'a tekabül etmektedir. Özellikle Merkezi Uzlaşma

Komisyonlarında bazı yıllarda uzlaşılabilen dosya sayısı uzlaşılabilen dosya sayısından daha fazla olduğu yıllar olmuştur.

Konuyu vergi ve cezaların tutarları bazında incelediğimizde 2012-2016 yılları arasında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmeleri sonunda, uzlaşmaya varılamayan vergi ve cezaların, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalara nispeti, 2013 yılında vergiler için %38, cezalar için %29, 2014 yılında vergilerde %36 cezalarda %29, 2015 yılında vergilerde %48 cezalarda %38 ve 2016 yılında vergilerde %60 cezalarda %47 olarak gerçekleşmiştir.

2012-2016 dönemleri arasında Merkez Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesi yapılan vergilerin toplam % 43'ü, vergi cezalarının toplam %46'sı üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır ki bu oran oldukça yüksek seyretmektedir.

Ancak yukarıda bahsedilen tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri ve merkez uzlaşma görüşmelerinin aksine, Tablo 19'deki taşra uzlaşma görüşmeleri sonuçlarına göre, 2012-2016 dönemi arasında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda, toplam 560.597 adet dosya üzerinde görüşme yapılmış ve bu dosyaların 511.420 adedinde uzlaşma sağlanmıştır ki bu oran olarak ortalama %91'e tekabül etmektedir ki bu da istisnai durumlar hariç uzlaşma başvurusunda bulunulan dosyaların hemen hepsinde uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

Yukarıda yapılan tespitlerden de anlaşılacağı üzere, Tarhiyat sonrası uzlaşma işlemlerinin taşra uygulamasında, uzlaşmanın vaki olmaması durumuyla pek karşılaşilmamaktadır. İncelenen uzlaşma dosyaların % 90'dan fazlası uzlaşmayla sonuçlanmaktadır. Ayrıca uzlaşmanın temin edilmemesi durumuyla da karşılaşilmamaktadır.

Tablo 18'deki sonuçlara göre tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerini yapan Merkez Uzlaşma Komisyonlarında uzlaşması vaki olan vergilerin 2012 yılında %63'ü, 2013 yılında %67'si, 2014 yılında %61'i, 2015 yılında %67'si, 2016 yılında ise %76'sı; vergi cezalarında ise 2012 yılında % 90'ı, 2013 yılında %98'i, 2014 yılında %98'i, 2015 yılında %99'u, 2016 yılında %98'inin silindiği görülmüştür.

Tablo 19'daki sonuçlara göre ise tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerini yapan Taşra Uzlaşma Komisyonlarında uzlaşması vaki olan vergilerin 2012 yılında %25'i, 2013 yılında %24'ü, 2014 yılında %36'sı, 2015 yılında %21'i, 2016 yılında ise %49'u silindiği görülmektedir. Vergi cezalarında ise 2012, 2013 ve 2014 yıllarında % 94'ü, 2015 yılında %93'ü, 2016 yılında %90'ının silindiği görülmektedir.

Bu sonuçlara göre merkez komisyonlarının aksine taşra uzlaşma komisyonlarında vergi asıllarında pek indirim yapılmadığı görülmektedir. Bunun tek istisnası 2016 yılıdır. Ancak daha önceden de bahsettiğimiz üzere 2016 yılında 6736 sayılı yapılandırma (af) kanunu yayınlanmış olduğundan taşra uzlaşma komisyonlarında vergi asıllarında da ciddi indirimler yapılmıştır. Vergi cezalarında ise merkez uzlaşma komisyonlarının altında olsa da cezaların çoğunun (%90-%95 arası) kaldırıldığı görülmektedir.

Taşra uzlaşma komisyonlarının uzlaşma dosyalarını incelemeye, rutin kararlar aldığı, risk almak istemediği ve vergi asıllarında indirime yanaşmadığı, vergi cezalarında ise sabit bir oran üzerinden indirim yaptığı görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarına göre birçok ilde vergi asıllarında hemen hiç indirim yapılmamıştır. Taşra birimleri inceleme ve teftiş endişesiyle dosyaların her birini ayrı değerlendirmemeleri, uzlaşmada etkinliği azaltmakta ve yargıya intikal eden dosya sayısını artırmaktadır (Saygılıoğlu, 2012:217).

3.3. UZLAŞMA SONUÇLARINA GÖRE GENEL DEĞERLENDİRME

İncelenen 2012-2016 yılları arasında Vergi Müfettişleri tarafından 33.539.575.785 lira vergi aslı ve 70.417.093.810 lira vergi cezası, Vergi Dairesi Müdürleri tarafından 463.765.233 lira vergi, 1.260.903.822 lira vergi cezası önerilmiştir. Bunun dışında takdir komisyonu kararları, yoklama, tutanak, kanuni süresinden sonra beyanname, pişmanlık ihlali v.s. gibi nedenlerden ötürü de vergi tarh edilmiş veya ceza kesilmiştir. Ancak buna ilişkin istatistik bilgi olmadığından değerlendirme kapsamına alınamamıştır.

2012-2016 yılları arasında, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları 3.583.645.675 lira vergi, 6.285.881.044 lira ceza üzerinden, Merkez Uzlaşma Komisyonları 2.670.989.692 lira vergi ve 3.307.501.699 lira ceza üzerinden, Taşra Uzlaşma Komisyonları ise 1.863.044.594 lira vergi 2.683.047.115 lira ceza üzerinden indirim yapılmak suretiyle uzlaşarak kamu alacağı tahakkuk ettirilerek kesinleştirilmiştir.

Buna göre 2012-2016 yılları arasında vergi incelemesi sonucunda toplam 34.003.341.018 lira vergi 71.677.997.632 lira ceza önerilmiş, 8.117.679.961 lira vergi ve 12.276.429.858 lira vergi cezası üzerinde uzlaşma sağlanmış, kalan 25.885.661.057 lira vergi ve 59.401.567.774 lira ceza için uzlaşmaya başvurulmamış, uzlaşma temin edilmemiş veya uzlaşma sağlanılamamıştır ki bu oran olarak vergi asıllarının %76'sına, vergi cezalarının %82'sine tekabül etmektedir.

Yapılan hesaplamada inceleme raporu sonucu önerilen vergi ve cezalar göz önüne alınmıştır. Tarhiyatın dayanağı inceleme raporları dışındaki doneleri dikkate aldığımızda bu oran daha da yüksek çıkacaktır. Zira özellikle taşra uzlaşma komisyonlarındaki uzlaşma görüşmelerinin kaynağı, inceleme raporlarından ziyade, takdir komisyonu kararları, pişmanlık ihlallerinden v.s. gelmektedir.

Bu da Türkiye'de uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergilerin en fazla %24'ü, vergi cezalarının ise %17'sine çözüm üretilebildiğini göstermektedir. Kalan vergi ve cezalara uzlaşma dışında çözüm aranması ya da hiç çözüm aranmaması uzlaşma müessesesinin etkinliğini azaltan en önemli faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Bu da netice itibarıyla tarhi önerilen vergi ve cezaların çoğunun tahsil edilememesi sonucunu doğurmaktadır.

Sorunun sadece uzlaşmanın yapısından kaynaklanmadığı, Vergi İnceleme Raporlarındaki tespitlerin isabetli ve hukuka uygun olmaması, vergi sistemin karmaşık yapısı, vergi yargısının zamanında ve etkin karar almaması ve nihayet vergi idaresinin tahsilatta etkin ve hızlı olmaması gibi nedenlerin de tarhi önerilen vergiler ve kesilen cezaların tahsil edilememesinde etkisinin olduğu ileri sürülmektedir (Taş, 2014:2917).

Türkiye'deki uzlaşma uygulaması sonuçlarından da anlaşılacağı üzere, merkez uzlaşma komisyonları dışındaki komisyonlar, uzlaşma görüşmelerinde vergi aslına yönelik indirim olumlu bakmadığı görülmektedir. Ancak uyuşmazlıkların azaltılması için vergi inceleme raporundaki tespitler sağlam değilse, vergi ve hesap hataları yapılmışsa, tarhi önerilen vergi ve cezalar mevzuat hükümlerine ve idarenin görüşlerine aykırı ise veya vergi yargısı uyuşmazlık konusu vergi ve ceza hakkında sürekli farklı karar veriyorsa durum değerlendirilmeli ve makul indirim yapılabilir. Fakat indirim yapılırken objektif kriterler göz önüne alınmalı, aynı durumdaki mükelleflere eşit indirim sağlanmalıdır ki uzlaşmanın vergi uyuşmazlıklarını azalttığı ve vergi uyumunu artırarak vergi tahsilatını hızlandırdığından bahsedilebilsin.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi denetimi ve incelemesinin etkinliği, tarhi önerilen vergi ve cezaların ödenmesine bağlıdır. Vergi ve cezaların ödenmesi için öncelikle tahakkuk ettirilerek kesinleştirilmesi gerekir ki bu da öncelikle vergi inceleme raporlarındaki tespitlerin hukuki altyapısının olmasına bağlıdır.

Tarhi önerilen vergi ve cezalar nedeniyle doğacak anlaşmazlıkların da uzlaşma ve benzeri yöntemlerle mükellefle karşılıklı müzakere içinde gönüllü uyum çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir. Aksi durumda tahsil edilmeyen fiktif tahakkuklar vergi dairelerini meşgul etmekten, tahakkuk tahsilat oranını aşağı çekmekten başka bir sonuç vermeyecektir.

3.4. UZLAŞMA MÜESSESESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİ VE ÖNERİLER

3.4.1. Uzlaşma Müessesesi ve Yapısına Yönelik Eleştiriler

Türk Vergi Hukukunda uzlaşmaya yönelik eleştirilerin bir kısmı doğrudan uzlaşma müessesesinin mevcudiyetine yönelirken, diğer bir kısım eleştiriler uzlaşma müessesesinin yapısına yöneltilmektedir. Yani bir kısım uzlaşma sisteminin tamamen kaldırılması

savunurken, diğ er bir kısım uzlaşma müessesinde değişiklik yapılması gerektiğini ileri sürmektedirler.

Çalışmamızda öncelikle uzlaşma sisteminin kaldırılması gerektiğini savunanların eleştirileri ele alınacak daha sonra uzlaşma sisteminin yapısına yönelik tartışmalar incelenecektir. Ancak öncelikle şunu belirtmek gerekir ki bu ayrımın tam olarak yapılması da mümkün gözükmemektedir. Zira uzlaşma sisteminin yapısına yönelik eleştiriler, uzlaşma sisteminin tamamen kaldırılmasına sonucuna varacak şekilde de olabilmektedir.

Uzlaşma sistemine hukukçuların yönelttiği eleştirilerin başında, sistemin Anayasa'ya ve vergilerin kanunilik esasına aykırı olması gösterilmektedir. Anayasa'ya göre temel hak ve hürriyetler kanunla sınırlanabilir. Bu bağlamda vergi ihdası, vergilerin kaldırılması da kanunla olabilmektedir. Bu bağlamda 82 Anayasa'sının 73. Maddesinde vergi, resim ve harçlar kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bakanlar Kuruluna vergilerin muaflık, istisna ve oranlarına ilişkin artırma ve eksiltme konusunda kanunla yetki verilebilir.

Bu bağlamda Bakanlar Kurulu'na tanınmayan yetki uzlaşma komisyonlarına tanındığı ve uzlaşma komisyonlarının herhangi bir sınırlama olmaksızın vergi ve cezaları kaldırdığı ve bunun Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmektedir (Yılmaz, 2009:337-340).

Bunun yanında bazı hukukçular, uzlaşma düzenlenmesinin 1963 yılında vergi sistemimize girişindeki ilk hali ve madde gerekçeleri göz önüne alındığında, uzlaşma görüşmelerinde müzakere edilecek olanın verginin miktarı ve tutarı değil, vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin uyumsuzlukları ortadan kaldırmayı amaçlayan görüşme olduğu ve gerek Anayasa'nın açık hükümleri, gerekse uzlaşmaya yönelik düzenlemeler göz önüne alındığında uzlaşma komisyonlarına sınırsız yetki verilmediğini ileri sürmektedirler (Yavaşlar, 2010:165-173).

Tartışmalardan da görüleceği üzere tartışmanın odak noktasında, uzlaşma komisyonlarına verilen yetkilerin sınırsız olup olmadığı oluşturmaktadır. Uzlaşma

komisyonları ortada hiçbir gerekçe olmadığı halde vergi ve cezaları kaldırabilir mi veya gerekçe olsa dahi hangi oranda vergi cezaları silebilir? Uzlaşma komisyonlarının müzakere ettiği Alman Vergi Sisteminde olduğu gibi vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin belirsizlikleri oradan kaldırarak vergi uyumsuzluklarını kaldırmayı mı amaçlamaktadır?

Kanaatimizce, uzlaşma komisyonlarına verilen yetki sınırsız değildir. Zira 213 sayılı Kanunun Ek 1 maddesinde; "... vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda..." sınırlama yapılmıştır. İdarenin ve uzlaşma komisyonlarının bu sınırlamalar dışına çıkmaması gerekir.

Ancak gerek kanun hükümlerinde, gerekse idarenin uygulamalarında, uzlaşma uygulaması sonucunda komisyonların sınırsız yetkisi olduğu izlenimi doğuyorsa, kanun koyucu sınırları daha net bir şekilde çizen düzenleme yapmalıdır. Uygulayıcılar da Vergi Usul Kanununda verilen yetkiyi sınırsız bir şekilde yorumlamaktan vazgeçerek, uzlaşmayı vergiye ilişkin belirsizliği ortadan kaldırmayı sağlayan bir araç olarak kullanmaları gerekmektedir (Yavaşlar, 2010:173).

Uzlaşmaya yönelik eleştirilerde kanunilik ilkesine bağlantılı olarak, vergi cezalarının uzlaşma ile kaldırıldığı ve suçta ve cezada kanunilik ilkesiyle çelişildiği, cezaların ancak yetkili organlar tarafından kanunla kaldırılabilirdiği iddia edilmektedir (Yılmaz, 2009:347). Ancak daha önceki bölümlerde ifade edildiği üzere kaçakçılık suçu gerektiren vergi ziyayı cezaları uzlaşma kapsamında değildir. Ayrıca vergi ziyayı cezası, ceza kanunları çerçevesinde bir suç değil, idari yaptırım kararı olduğu, görüşü ağırlık kazanmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2000:171).

Vergi ziyayı cezası ile vergi kaçakçılık suçu arasında bağlantı olmakla birlikte, her vergi ziyayı cezasına neden olanın, kaçakçılık suçu işlediğinden bahsedilemez. Vergi Usul Kanunu 341. Maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili

ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini olarak tarif edilmektedir. Kaçakçılık suçu gerektiren vergi ziyayı, vergi ziyasının sahte belge düzenlenmek veya bilerek kullanmak suretiyle işlenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca inceleme raporuna istinaden kaçakçılık cezası gerektiren vergi olsa dahi mükellef kendiliğinden mahkum olmamakta, cumhuriyet savcısının talebi üzerine mahkemelerce karar verilmektedir.

Uzlaşma ile ilgili olarak iki hususa değinmek gerekmektedir. Uzlaşma müessesinse yönelik eleştiri yöneltenler, Almanya'da Anayasa Mahkemesinin uzlaşmayı Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmesini örnek göstermektedirler. Ancak daha önceki gelişmiş ülkelerdeki uzlaşma uygulamaları bölümünde incelendiği üzere, Alman Temyiz Mahkemesi uzlaşma düzenlemesini iptal etse de, aynı mahkeme mükellefle vergi idaresi arasındaki uzlaşma benzeri ön anlaşma ve nihai mutabakatı hukuka uygun bulmaktadır. Dolayısıyla Almanya'da yasal dayanağı olmayan ancak fiili olarak yaygın bir şekilde uygulanan uzlaşma uygulaması olduğunu belirtmek gerekir.

İkinci husus ise tarhi önerilen vergi ve cezaların %70-80'inin uzlaşma sonucu çözümlendiği iddiasıdır (Yılmaz, 2009:336). Uzlaşmaya ilişkin yapılan bir kısım analizlerde, uzlaşma istatistiklerindeki uzlaşmaya konu vergi ve ceza rakamlarının, ilgili yıldaki toplam tarhi önerilen vergi ve ceza miktarlarıyla aynı olduğu kabulüyle yanlış sonuca varılmaktadır. Doğru analiz yapmak için ilgili yılda Vergi İnceleme Elemanlarının vergi incelemesi sonucu önerdiği vergi ve ceza rakamları toplamı içindeki uzlaşılan vergi ve cezaların toplamının dikkate alınması gerekir. Nitekim daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere Türkiye'de uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergilerin en fazla %24'ü, vergi cezalarının ise %17'sine çözüm üretilebilmiştir. Kalan vergi ve cezalara uzlaşma dışında çözüm aranmakta ya da hiç çözüm aranmamakta ve bu borçlar vergi dairesinin fiktif, tahsil edilemeyen alacağını teşkil etmektedir.

Uzlaşma sistemine yöneltilen eleştirilerden ikincisi, uzlaşmanın Anayasa'nın eşitlik ilkesine, mali ödeme gücünü dikkate alarak vergilendirme yapılmasına aykırılık teşkil ettiğidir. 1982 Anayasasının 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denilmektedir. 73 maddesinde ise “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü amirdir.

Uzlaşmada ise vergisini düzenli ödeyene yapılamayan indirim uzlaşma vergisini zamanında ödemeyene yapılmaktadır. Aynı şekilde uzlaşmaya başvuran indirimden yararlanırken başvuruda bulunmayan indirimden yararlanmamaktadır. Eşitsizliğin en bariz hali ise uzlaşmaya başvuran ve aynı durumda bulunan iki mükelleften birine diğerden daha fazla indirim yapılması durumudur (Öncel ve diğerleri, 2000:171).

Vergi incelemeleri sonucu tarhi önerilen vergi ve cezaların, mükellefin vadesinde ödemediği vergiyi ortaya çıkardığından bahsedebilmek için vergi inceleme raporundaki tespitlerin ve raporun hukuki dayanağının sağlam olması gerekmektedir. Ancak her zaman bu şekilde olmamaktadır. Bazen mükellef gerçekten vergi kaybına neden olduğu bilinmektedir ancak bunu delilleriyle ortaya koymak, kayıt düzenindeki yetersizlikler, belge eksikliği vs. sebepleriyle mümkün olmamaktadır. Bazen de mükellef kendine düşen ödevleri yerine getirmiştir ancak vergi kanunları kapsamında vergi ziyai cezasına neden olduğundan bahsedilebilmektedir. Örneğin tüm ödemelerini banka kanalıyla yapan, gerçek mal alımına dayanan belge kullanan ancak belgeyi düzenleyen sahte belge düzenleyicisi olma durumu gibi. Bu nedenle inceleme raporlarındaki tarhi önerilen vergi ve cezaların net olarak vergisini zamanında ödemeyenleri gösterdiğinden bahsetmek mümkün olmamaktadır.

Uzlaşmaya başvurmak seçimlik hak olup, uzlaşmaya başvuranın uzlaşmaya başvurmayana kıyasla vergi ve ceza indiriminden yararlandığı ve eşitsizlik olduğundan

bahsetmek güçtür. Ancak uzlaşmaya başvuran ve aynı durumda olan iki mükelleften birine daha fazla indirimde bulunulması, eşitlik ve adalet ilkesine açıkça aykırı olduğu gibi, devlete olan güveni ve vergiye gönüllü uyumu sarsacağı açıktır. Vergi uzlaşmasında objektif kriterler belirlenmeli ve buna göre hareket edilmelidir. Aynı durumda olan mükellefler için farklı kararlar verilmesinden uzak durulmalıdır.

Uzlaşma sisteminin hukukun temel ilkeleriyle çeliştiği durumlar olsa da uyumsuzlukları azalttığı, vergi tahsilatını hızlandırdığı, tarh edilen vergi ve cezaların dava konusu yapılarak sürüncemede bırakılmasının önüne geçildiği gibi yararları nedeniyle ülkemizde 1963 yılından beri uygulama alanı genişleyerek devam etmiştir. Ayrıca daha önceki bölümlerde de incelendiği üzere gelişmiş batı ülkelerinde uyumsuzlukların çoğu uzlaşma ve uzlaşma benzeri yöntemlerle çözülmekte olduğu ancak ülkemizde uyumsuzlukların çoğunun uzlaşmayla çözüldüğü aşamaya henüz geçilmemiş olduğu görülmektedir.

3.4.2. Uzlaşma Sistemiyle İlgili Öneriler

Maliye Bakanlığınca yaklaşık iki yıllık çalışma sonunda tamamlanan ve 2015 yılı sonunda son şekli verilen yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağı ilgililerin görüşlerini almak ve gerekli tartışma zeminini oluşturmak üzere kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Hazırlanan tasarıyla birlikte Vergi Usul Kanunundaki diğer kanunlardaki maddelerle birlikte toplam 521 madde 321 maddeye indirilmiş, daha kısa ve anlaşılır hale getirilmesi amaçlanmıştır (Milliyet, 2015).

Yeni Vergi Usul Kanunu Taslağı; Birinci Kitap: Vergilendirme, İkinci Kitap: Mükellefin Hak ve Ödevleri, Üçüncü Kitap: Değerleme, Dördüncü Kitap: Vergi Suç ve Cezaları, Beşinci Kitap: Uzlaşma ve Diğer Hükümler olarak beşe ayrılmıştır. Uzlaşma ve Diğer Hükümler Kitabı; Birinci Kısım: Uzlaşma ve Karşılıklı Anlaşma, İkinci Kısım: Vergi İhtilafları, Üçüncü Kısım: İzahat Talebi, Dördüncü Kısım: Çeşitli ve Son Hükümler olarak kısımlara ayrılmıştır. Uzlaşma ve Karşılıklı Anlaşma Kısım ise; Birinci Bölüm: Uzlaşma,

İkinci Bölüm: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Üçüncü Bölüm: Karşılıklı Anlaşma olarak ayrılmıştır.

Birinci Bölüm tarhiyat sonrası uzlaşma, ikinci bölüm tarhiyat öncesi uzlaşma, üçüncü bölüm ise uluslar arası hukuktan doğan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde yapılacak karşılıklı anlaşmalara ilişkin hükümleri ihtiva etmektedir. İnceleme konumuz uzlaşmaya ilişkin hükümlerin yer aldığı birinci ve ikinci bölümler taslakta 297-302 maddeleri arasında yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek1-Ek12 maddeleri arasında uzlaşmaya ilişkin düzenlenen mevcut hükümlerle tasarı kanun taslağını karşılaştırma yapmak amacıyla taslağın uzlaşma konusunda yapılmak istenen değişikliklerle ilgili maddeleri aşağıda çıkarılmıştır. Mevcut düzenleme ile aynı paralelde olan hükümlere ilişkin sadece madde başlıkları ve numaraları verilmekle yetinilmiştir.

“BİRİNCİ BÖLÜM: Uzlaşma

Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli

MADDE 297- (1) Mükellef, ihbarname esasına göre tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek tutarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin,

a) Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesinden,

b) Bu Kanununun 292 nci maddesinde yazılı yanılmadan,

c) Bu Kanununun 82 nci, 83 üncü ve 84 üncü maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunmasından,

ç) Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından kaynaklandığını ileri sürerek uzlaşma talep edebilir. Şu kadar ki bu Kanununun 275 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre tarh edilen vergi ve kesilen cezalar (kaçakçılık suçuna iştirak veya yardım edenlere kesilen cezalar dahil) için uzlaşma talep edilemez.

(2) Uzlaşma, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde talep edilir.

(3) Uzlaşma talep edilmesi halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati, yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi hâlinde bu süreyle bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

(4) Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

(5) Uzlaşmada vergi aslında indirim ancak;

a) Uzlaşmaya konu vergide bu Kanunun 82 nci maddesindeki vergi hatası bulunması,

b) Uzlaşmaya konu olayla ilgili aksi yönde istikrar kazanmış yargı kararları bulunması,

c) Bu Kanunun 292 nci maddesinde yazılı yanılma halinin bulunması,

ç) Bu Kanunun 298 inci maddesinde yer alan mütalaada, önerilen tarhiyata ilişkin olarak maddede belirtilen aykırılıklar bulunduğu bildirilmesi hallerinde yapılabilir.

(6) Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

(7) Uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanlar ile uzlaşmanın şekli, uzlaşma kapsamına alınacak vergi türleri, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, merkezi rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının alınması, kısmi uzlaşmaya konu edilebilecek vergiler, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.

Uzlaşma komisyonuna görüş bildirilmesi

MADDE 298- Uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşma komisyonu, tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda tarhiyatla ilgili hukuki değerlendirmelerin vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı olduğu kanaatine varırsa, söz konusu raporu yeniden değerlendirmek üzere gerekçesiyle birlikte bu Kanunun 104 üncü maddesine göre kurulan merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gönderir. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu, konu hakkındaki mütalaasını otuz iş günü içerisinde ilgili komisyona bildirir.

Uzlaşmanın kesinliği ve dava açma

MADDE 299-

...

Uzlaşmada ödeme

MADDE 300-

...

Uzlaşma ve cezada indirimin birlikte uygulanmaması

MADDE 301-

...

İKİNCİ BÖLÜM: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma

MADDE 302- (1) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Şu kadar ki bu Kanunun 275 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar (kaçakçılık suçuna iştirak veya yardım edenlere kesilecek cezalar dahil) için uzlaşma talep edilemez.

(2) Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesinin başladığı tarihten mükellef nezdinde vergi incelemesiyle ilgili son tutanağın alındığı tarihe kadar, tutanak alınmadığı durumlarda ise uzlaşmaya davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde uzlaşma talep edilir.

(3) Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az zaman kalması durumunda;

- a) Yapılan uzlaşma talebi kabul edilmez,
- b) Uzlaşmaya davet yazısı gönderilmez.

(4) Uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi hâlinde bu süreyle bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

(5) Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz ve tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Muhatabın bilinen son adresine posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilememiş sayılır.

(6) Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ile 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

(7) Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi aslında indirim ancak bu Kanunun 297 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen hallerde ve şekilde olur.

(8) Uzlaşma komisyonlarınca tutulan uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşılan vergi ve/veya cezalar tutanağın imzalandığı tarihte tahakkuk etmiş olur. Mükellef veya adına ceza

kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz.

(9) Tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi tutarına, verginin ilgili bulunduğu döneme ilişkin olarak kendi vergi kanunlarında yer alan vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için bu Kanunun 76 ncı maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşılan vergi ve cezalar bu Kanunun 75 inci ve 291 inci maddelerine göre ödenir.

(10) Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Taslak metin ile mevcut VUK hükümleri madde bazında değerlendirecek olursak; uzlaşmaya ilişkin taslaktaki 297. maddede tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen VUK Ek: 1 maddedeki düzenlemelere paralel olarak uzlaşma talep edebilmek için olması gereken nedenler; “Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek...” şeklinde olup 213 sayılı VUK ile aynıdır. Ayrıca kaçakçılık cezası gerektiren vergi ve cezalara uzlaşma talep edilemeyeceği düzenlemesi taslak metinde de korunmakta bu konuda değişikliğe gidilmemektedir.

213 sayılı VUK Ek-1 maddesinde, “ikmâlen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezalar için” uzlaşma talebinde bulunulabilecek iken taslak metinde “ihbarname esasına göre tarh edilen vergi ve cezalar” için uzlaşma talebinde bulunulabileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır. Değişikliğin esasa etki etmeyeceğini düşünüyoruz. Zira ihbarname esasına göre tarh edilen vergi ve cezalar, beyanname esasına göre tarh edilen vergilerden farklı olarak ikmâlen resen veya idarece tarh edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu Ek-1 maddesinde; “Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.” hükmü taslak metinde yer almamaktadır. Uzlaşma sağlanamadığı durumda mükellefe dava açma süresi sonuna kadar düşünme süresi verilmesi ve yapacağı değerlendirme neticesinde

dava açmaktan vazgeçerek uzlaşma teklifini kabul edebilmesi imkânının elinden alınmasını olumsuz sayılabilecek bir gelişme olarak değerlendiriyoruz.

Vergi Usul Kanunu Ek-1'deki tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri ve Ek-11'deki tarhiyat öncesi uzlaşma düzenlemeleri içinde yer almayan ancak taslak metinde yer alan en önemli değişiklik; taslak metnin tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen 297. maddesinin 5. bendi ve tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen 302. maddesinin 7. bendiyle getirilen uzlaşma görüşmelerinde vergi aslında indirimle ilişkin sınırlamalardır.

Taslak metnin 297. Maddesinin 5. bendinde; “**Uzlaşmada vergi aslında indirim ancak;** a) Uzlaşmaya konu vergide bu Kanunun 82 nci maddesindeki vergi hatası bulunması, b) Uzlaşmaya konu olayla ilgili aksi yönde istikrar kazanmış yargı kararları bulunması, c) Bu Kanunun 292 nci maddesinde yazılı yanılma halinin bulunması, ç) Bu Kanunun 298 inci maddesinde yer alan mütalaada, önerilen tarhiyata ilişkin olarak maddede belirtilen aykırılıklar bulunduğu bildirilmesi hallerinde yapılabilir.” sınırlaması getirilmiştir.

Çalışmamızın Bölüm 6 Uzlaşma Müessesesi ve Yapısına Yönelik Eleştiriler kısmında ayrıntılı olarak tartışıldığı üzere uzlaşma müessesesine karşı yöneltilen eleştirilerin başında, Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma müessesesinin Anayasanın 73. maddesindeki verginin kanunla konulması, kaldırılması, değiştirilmesine (**kanunilik ilkesi**) aykırı olarak uzlaşma komisyonlarının vergileri herhangi bir kısıtlama olmaksızın kaldırabilmesi gösterilmektedir. Vergi Usul Kanununda aslında idareye böyle sınırsız yetki verilmediği, vergi idaresinin düzenlemeyi geniş yorumlamaktan vazgeçmesi gerektiği, ancak yine de yanlış anlaşılmaya mahal verilmemek için vergi indirimde kanuni sınırlama getirilmesi gerektiği de savunulmuştur.

Doktrindeki eleştirileri dikkate alan Maliye Bakanlığı taslak metinle getirdiği düzenlemede, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi asıllarında indirimde kanuni sınırlama getirmek istemiştir. Uzlaşma müessesesine hukukçuların yönettiği eleştirileri önemli ölçüde giderecek taslaktaki değişiklik önerisi henüz kanunlaşarak

yürürlüğe girmese de uzlaşma komisyonları içinde, vergi asıllarında indirim yapmakla eleştirilen Merkezi Uzlaşma Komisyonu, 2017 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporundaki Uzlaşma Sonuçlarına göre, uzlaşılan dosyalarda, vergi asıllarında hiçbir indirim yapmamıştır. Bu da komisyonların vergi asıllarında indirime artık olumlu bakmayacağı yönünde eğilimleri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Bununla birlikte, getirilmek istenen değişiklikle uzlaşma müessesinin münhasıran ceza indirim müessesine dönüştüğü, vergi indiriminin, vergi hatalarıyla sınırlandırıldığı, dolayısıyla sadece adının kaldığı ve uzlaşma müessesinin bu haliyle uyuşmazlıklara çözüm üretemeyeceği ve yargının iş yükünü artıracığı da ileri sürülmüştür (Arıoğlu, 2016).

Getirilmek istenen düzenleme ile vergi asıllarında indirim yapılabilmesi için yoruma mahal olmayan mutlak vergi hatası olması, yetkili makamların yanlış izahat vermesi veya hükmün uygulanmasında içtihadın değişmesi, uzlaşmaya konu olayla ilgili olarak aksi yönde istikrar kazanmış yargı kararı bulunması, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun tarhiyata ilişkin mütalaasında olumsuz görüş bildirmesi halleridir.

Rapor Değerlendirme Komisyonu vergi hukukumuzda 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmündeki Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile girmiştir. Söz konusu Kanununun 9. maddesiyle Vergi Usul Kanununun İncelemede Uyulacak Esaslar başlıklı 140. Maddesine eklenen 4. ve 5. bentle vergi uyuşmazlıklarını azaltmada reform sayılacak düzenlemeler yapılmıştır.

Getirilen düzenlemeler ile vergi denetim elemanlarının mevzuata aykırı rapor yazıp yazmadığı Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından denetime tabi tutulacaktır. Vergi Müfettişleri sadece vergi kanunlarına değil, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve idarenin genel görüşü niteliğindeki sirkülere de aykırı rapor düzenleyemeyeceklerdir.

Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen Raporlar öncelikle kıdemli üç Vergi Müfettişinden oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından denetlenmektedir. İnceleme Elemanı ile Komisyon arasında uyuşmazlık olması halinde Vergi Denetim Kurulu

Başkanlığı bünyesinde, bir Başkan Yardımcısının başkanlığında, dört grup başkanından oluşan beş kişilik Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından rapor değerlendirilmektedir. Ayrıca bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhi öngörülen vergi tutarının, 10 milyon TL'yi aşması halinde, söz konusu rapor, doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca değerlendirilmektedir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyonlar tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak raporu düzenlemek durumundadırlar.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ve diğer değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özgelgenin yanlış verilmiş olduğu kanaatine varması durumunda, Merkezi Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile, çalışmamızın vergi hukukunun kaynakları sirküler kısmında ayrıntısı açıklanan Gelir İdaresi Başkanlığı Özelge Komisyonundan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik komisyon tarafından değerlendirilir. Merkez Değerlendirme Komisyonunca verilen kararlara değerlendirme komisyonu ve inceleme elemanı uymak durumundadır.

Yukarıda ayrıntısı açıklanan düzenlemelerin, mükellefle, vergi denetim elemanı arasındaki mevzuattan doğabilecek vergi uyumsuzluklarını azaltıcı, vergi denetimi sonucunda düzenlenecek raporlardaki müphem durumları ortadan kaldırmayı amaçlayan, doğabilecek yanlışlıkları baştan engelleyecek, vergi denetim birimleri ile vergi uygulayıcısı ve görüş vermeye yetkili durumundaki Gelir İdaresi arasındaki uyumsuzluğu gidermeyi amaçlayan reform niteliğindeki önemli bir gelişme olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağında bu konuda bir adım daha ileri gidilerek, uzlaşma komisyonuna tarhiyatın dayanağı inceleme raporunu mevzuata aykırı kanaatine varması durumunda, raporu yeniden değerlendirmek üzere Merkezi Değerlendirme Komisyonuna gönderme yetki ve görevi verilmektedir. Komisyon 30 iş günü içinde görüşünü komisyona bildirecektir.

Taslak metnin 297. Maddesinin 5. bendindeki vergi aslındaki indirimi sınırlayan şartlardan birisi de Merkez Değerlendirme Komisyonunun inceleme raporunun mevzuata aykırı olduğu yönünde görüş bildirmesidir. Bu durumda uzlaşma komisyonu vergi aslılarında da indirim yapabilecektir. Böylece Vergi İnceleme Raporlarındaki yanlışlıkları azaltmak için birden fazla mekanizma oluşturulması öngörülmektedir.

Uzlaşmaya ilişkin olarak getirilmek istenen kanuni değişikliklerin bir kısmı daha önceden uzlaşma yönetmelikleriyle yapılan düzenlemelerin kanuna taşınması şeklindedir. Uzlaşma talebinden sonra mükellefin istemesi halinde 15 günden az sürede uzlaşma yapılabilmesi, uzlaşma davetine uyulmaması halinde başkaca işlem yapılmaksızın uzlaşmanın temin edilmemiş sayılacağı, uzlaşmaya davet yazısının muhatabına gönderilmesi durumunda yazının tebliğ edilmese dahi yine uzlaşmanın temin edilmemiş sayılacağı kanuna eklenmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmamızda, öncelikle uzlaşma müessesine temel oluşturmak açısından verginin tarihi gelişimi ve verginin tanımı, verginin kaynakları, vergideki temel kavramlar olan tarh, tebliğ, tahakkuk, verginin kesinleşmesi, vergi cezaları, vergi hataları ve düzeltme, vergi cezalarında indirim, yanılma ve görüş değişikliği, pişmanlık müessesesi incelenmiştir.

Almanya, Fransa, İngiltere, Danimarka ve Amerika Birleşik Devletlerinde uzlaşma sistemi uygulaması değerlendirildiğinde, incelenen ülkelerde uzlaşma ve benzeri idari çözüm yöntemlerin geniş olarak uygulanmakta olduğu, yargıya az sayıda dosyanın intikal ettiği anlaşılmaktadır.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının az bir kısmının uzlaşma yönetimiyle çözüldüğü, bunun da vergi yargısının iş yükünün artmasına sebep olduğu değerlendirilmektedir.

Uzlaşma müessesesinin varlığına vergi hukukçularının yönettiği eleştiriler irdelenerek, kamuoyuna yansıya yeni vergi usul kanunu tasarısı taslağındaki uzlaşma hükümlerinde yapılmak istenen değişiklikler bu bağlamda analiz edilmektedir. Türk Vergi Sistemindeki uzlaşma müessesinin vergi idaresine vergi ve cezalarda indirim konusunda sınırsız yetkiler vererek Anayasa’daki verginin kanuniliği ilkesine ters düştüğü ve uzlaşma komisyonlarına verilen yetkilerin sınırlandırılması gerektiği, vergi usul kanunu taslağında da bu paralelde düzenlemeler yapılmak istendiği değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte taslak düzenlemesiyle getirilmek istenen değişiklikle uzlaşma müessesinin sadece adının kaldığı ve uzlaşma müessesinin bu haliyle uyuşmazlıklara çözüm üretemeyeceği ve yargının iş yükünü artıracığı da ileri sürülmektedir.

Türkiye’deki vergi uzlaşma sistemi hakkında yapılan tartışmaların daha sağlıklı yapılabilmesi için vergi tarhiyatına ilişkin istatistiklerin daha ayrıntılı olması gerekmektedir. İlgili yılda tarhi öngörülen-edilen vergi ve cezaların toplam rakamlarının, bu tarhiyatın dayanaklarının ne olduğunun (inceleme raporu, takdir komisyonu kararı,

pişmanlık ihlali, yoklama, tutanak vs.), tarhı öngörülen vergi ve cezaların içinde kaçakçılık cezası gerektiren vergi ve cezaların toplam rakamlarının, tarh edilen vergi ve cezaların ne kadar kısmının ödendiği, ne kadar kısmı dava konusu yapıldığı, dava sonuçlarının, ayrıca tarh edilen vergi ve cezalara karşı mükellefin hiçbir tepki vermeyip ödeme de yapmadığı tutar kısmına ilişkin verilerin de yayımlanması gerekmektedir. Ancak bu durumda tablo net olarak ortaya çıkacak ve vergi tarhiyatı uzlaşma rakamlarına ilişkin karışık durum ortadan kalkabilecektir.

Türkiye’de vergi uzlaşma sisteminin etkin olarak uygulanmasına engel nedenlerin başında, tarhı önerilen vergi ve cezalara uzlaşma talebinde bulunma oranındaki düşüklüktür. Türkiye’de uzlaşma müessesinin daha etkin ve yaygın uygulanabilmesi için, öncelikle Vergi Mahkemesinde dava açmadan önce, mükelleflere uzlaşma ve benzeri yöntemlere (idari başvuru) başvuru yapılması zorunluluğu getirilmelidir. Bu durumda her uyuşmazlık doğrudan vergi yargısına taşınmayacağından yargının iş yükü azalacağı gibi, mükellefle vergi idaresi arasında yapılacak görüşmeler, vergi uyumunu artırmaya da katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda sadece uzlaşmaya başvurmak değil, idari makamlara başvurmak da dava açma süresini durduracağına dair Vergi Usul Kanununa hükümler konulmalıdır.

Nitekim vergi uyuşmazlıklarının çoğunun uzlaşma ve benzeri yöntemlerle çözüldüğü Almanya, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinde yargıya başvurmadan önce idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Böylece uyuşmazlık yargıya taşınmadan önce büyük ölçüde idari yöntemlerle çözülmekte, uyuşmazların 1/10’den daha az bir kısmı yargıya intikal etmektedir.

Uzlaşma başvurusundaki azlığın diğer bir nedeni zamanaşımına 3 ay kala uzlaşma yapılamamasıdır. Bu konuda da düzenleme yapılmalı, uzlaşma başvurusunda bulunulması durumunda tarh zamanaşımının kesileceğine dair Vergi Usul Kanununun 114. Maddesinin ikinci fıkrası; “Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması veya mükellefin uzlaşmaya başvurması zamanaşımını durdurur. Duran

zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.” şeklinde değişiklik yapılarak bu yöndeki engel kaldırılmalıdır.

Mükelleflerin uzlaşmaya başvurmada isteksiz davranmalarının bir başka nedeni, uzlaşma görüşmelerinde mükellefin mali durumu ve ödeme gücünün dikkate alınmamasıdır. Fransa’da ve özellikle Amerika Birleşik Devletleri uzlaşma sisteminde, mükellefin ödeme gücü dikkate alınarak karar verilmekte, uyuşmazlıklarının süregitmesi yerine, tahsil edilebilecek vergiye odaklanmakta ve buna göre karar verilmektedir.

Türkiye’de vergi uzlaşma sisteminin gerek mevzuatında ve gerekse uygulamada mükellefin ödeme gücü kriter olarak alınmadığından, tarhı önerilen ancak mükellef tarafından ödenemeyen vergi ve cezalar, fiktif alacaklar olarak şişmekte ve vergi dairesinin tahakkuk tahsilat oranını aşağı çekmektedir. Bu nedenle uzlaşma görüşmelerinde mükellefin ödeme gücünü dikkate alarak verginin tahsil edilmesinin de esas alınması gerekmektedir. Bu yönde mevzuatta bir değişiklik yapılabilir.

2012-2016 dönemi vergi incelemelerinin önemli oranda bir kısmı kaçakçılık cezasını gerektiren vergi ve vergi ziyai cezalarından oluşmakta olduğu görülmüş ve kaçakçılık cezası gerektiren vergi ve cezalar tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmadığından, tarhı önerilen vergi ve cezalar toplamı içindeki uzlaşmaya başvuru oranını aşağı çektiği tespit edilmiştir.

Vergi asılları ve vergi cezalarının hepsi uzlaşma kapsamında olmalı ancak özellikle kaçakçılık cezasını gerektiren vergi ve cezalardaki indirim oranı düşük tutulmalı ve uzlaşmanın geçerli sayılması için belli bir vadede ödeme şartı da getirilmelidir. Zira kaçakçılık cezası gerektiren vergi ve cezalara ilişkin inceleme rapor tanziminden sonra vergi suçu raporu da düzenlenmekte ve konu cumhuriyet savcılıklarına intikal ettirilmektedir. Cumhuriyet savcılıkları tarafından kamu davası açılmakta, hukuk mahkemeleri karar verirken, vergi idaresinden kamu zararı olup oluşmadığını sormakta ve kararını bu doğrultuda vermektedir.

Uzlaşma müessesinin Türkiye’de yaygın uygulama alanı bulmamasının başka bir nedeni, uzlaşmaya başvuruda süre kısıtlamasının olmasıdır. Mükellefler başvuru süresini kaçırmış veya yanlış değerlendirme sonucunda uzlaşmaya başvurmaktan vazgeçmiş olabilirler. Mükellef her aşamada uzlaşma başvurusunda bulunabilmeli, ancak uzlaşma toplantılarında yapılacak değerlendirmelerde tarhiyatın hangi aşamada olduğu göz önüne alınarak karar verilebilmelidir. Örneğin mükellef vergi mahkemesinde davayı açmış ancak davayı kaybetmiş ise başka, davayı kazanmış ise başka veya hiç dava açmamış ise başka değerlendirme yapılmalıdır.

Uzlaşmaya ilişkin mevzuatta olan bu eksiklikler, çıkarılan vergi affı kanunlarıyla giderilmeye çalışılmakta ve af kanunlarında uyumsuzluk konusu tarhiyatın safhasına göre indirim oranı belirlenmektedir. Bu da eşitsizliklere neden olmaktadır. Zira aynı durumda olan ve vergi tarhiyatına muhatap olan mükellefin birisi, tarhiyat işlemi af kanunu dönemine rastladığından indirimden yararlanmakta, diğer mükellef indirimden faydalanamamaktadır.

Türkiye’deki vergi uyumsuzluklarını tek başına uzlaşma müessesisiyle çözüleceğini beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir. Öncelikle vergi denetim birimleri üzerine düşeni yapmalı, denetimlerin etkinliği artırılmalıdır. Düzenlenecek inceleme raporları hukuka uygun, dayanakları sağlam, vergi matrahını doğru ve tam olarak tespit edilmesini sağlayacak şekilde olmalıdır.

Tarhi önerilen vergi ve cezalara karşı yapılan uzlaşma başvurularında, gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uyumsuzluk konusu vergi ve ceza etraflıca tetkik edilmeli, oluşabilecek yanlışlıklar düzeltilmelidir. Vergiyi doğuran olay ve vergi matrahının doğru olarak tespiti yönünde çaba sarf edilmelidir.

Uzlaşma komisyonlarının önemli bir görevi, vergiyi doğuran olayı ve teknik gerekçelerini ortaya koymak ve mükellefi buna ikna etmek ya da bu konuda karşılıklı mutabakata varmak olmalıdır.

Sadece uzlaşma müessesesi değil, düzeltme ve şikayet, indirim, gönüllü uyum, izaha davet, pişmanlık ve ıslah v.s. benzeri müesseseler etkin olarak çalıştırılmalı, yargıya daha az sayıda dosya intikal ettirilmesi sağlanmalıdır.

Yargıya az sayıda dosya intikal etmesi sayesinde, yargı organları uyuşmazlık dosyaları hakkında daha hızlı karar verebilecek ve dosyaların uzun süre beklemesi nedeniyle oluşan mükellefin mağduriyetleri azalacaktır. Ayrıca bu sayede, vergi mahkemesi tarafından dosyalar daha geniş bir şekilde incelenebilecek ve daha isabetli karar verilmesi yönünde olumlu etki edecektir.

Vergi mevzuatı çok geniş ve değişkenlik gösterdiğinden sadece vergi idaresi personeline değil, vergi yargısı birimlerine de yeterli ve sürekli vergi hukuku eğitimleri verilmeli ve yanlış kararlar verilmesine sebebiyet verilmemelidir.

Ayrıca mükellefleri de bilgilendirecek ve eğitecek kanalların da geliştirilmesi yönünde çaba saf edilmelidir.

Mükellefle yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşılan vergi ve cezaların belli bir vade sonunda ödenmesi ve belli bir zaman zarfında aynı nedenlerden tekrar vergi kaybına neden olunmaması, aksi durumda uzlaşmanın geçersiz sayılmasıyla vergi ve cezaların uzlaşma öncesi duruma döneceği yönünde düzenleme yapılmalıdır. Ancak böylelikle gerçek anlamda uzlaşma müessesesinin etkinliğinden ve mükellefin vergiye uyumunu sağlamasına olumlu etki edebildiğinden bahsedilebilir.

KAYNAKLAR

ARAŞTIRMA ESERLER

ADİBEŞ, Cuma- AKKURT, İsmail, Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 314, Kasım 2014

AK, Bülent, Kısmi Uzlaşma Olanağı Kısmen Kaldırıldı, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 78, Haziran 1999

AKARCA, Akif- ŞAFAK, Mehmet, Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Usulsüzlük Cezaları, *Dünya Gazetesi*, 19 Ağustos 2010

AKDOĞAN, Abdurrahman, İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler, *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Sayı 59, Eylül 1984

_____, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 7. Baskı, Ankara, *Gazi Kitabevi*, 1999

_____, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 5. Baskı, Ankara, *Gazi Kitabevi*, 2004

AKSOY, Hüseyin, Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran, 1996

AKSOY, Şerafettin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 1993

_____, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, *Filiz Kitabevi*, İstanbul, 1999

_____, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, *Filiz Kitabevi*, 2. Baskı, İstanbul, 1999

ALEMDAR, Ferhat, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları, *Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu*, İzmir, 2008

ARIOĞLU, Osman, Vergide Uzlaşma Müessesesi ve Yararı, *İTO Haber*, 25 Ocak 2016

_____, Osman, İzaha Davet Müessesesinin Esasları Belirlendi, *İTO Haber*, 31 Temmuz 2017

ARSLAN, Mehmet– BİNİŞ, Mine, Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, 2016, Manisa

AYDOĞDU, İsmail Hakkı, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009

AYKIN, Hasan– DİLAVER, Mevlüt, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma mı, Yoksa Tarhiyat Sonrası Uzlaşma mı Tercih Edilmeli? , Vergi Danışmanlık, 26.01.2018, <https://vergidanismanlik.net/.../tarhiyat-oncesi-uzlasma-mi-yoksa-tarhiyat-sonrasi-uzla> , (E.T.: 01.12.2017)

AYKIN, Hasan, 4444 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaşma Müessesesi, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 303, 1999

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu? , *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:257, Şubat 2010

BAYKARA, Bekir, Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:134, Şubat 2004

_____, Bekir, Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılabilecek Kimseler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:291, Kasım 2005

Bilgili Denetim, Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor Mu? , 19 Kasım 2012, www.bilgildenetim.com/uzlasmada-vergi-ve-cezalar-buharlasiyor-mu.html , (E.T.: 18.02.2018)

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 8. Baskı, *Seçkin Kitapevi*, Ankara, 2004

BRUCE, Stokes, Jobless The Danish Way, *National Journal*, March 2006

BUYRUKOĞLU, Selçuk, TOPARLAK, Ekrem, Avantaj ve Dejavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2018, 5(1), 57-68

BUZ, Funda, Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği, *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı V*, Bursa, 6-8 Mayıs 2013

BÜYÜKKAYALAR, Ali, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1987/2

CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, 2006

ÇELİK, Celal, Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2003

ÇETİN, Rızkullah, Vergi Aslı ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim 2012

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşmaya Katılan Taraflar ve Avukatlar İçin Getirilen Yeni Düzenleme, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:182, Şubat 2008

Danıştay 3. Dairesi'nin 4.5.2000 tarih ve E.1998/4552, K.2000/1763 sayılı kararı, *Danıştay Kararları Dergisi*, Sayı:105, 2003

DEMİRCİ, Azmi, Uzlaşma İçin Öneriler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:253, Kasım 2007

DİNÇER, Hüseyin, Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:336, Ağustos, 2009

EROĞLU, Onur, EFTEKİN, Ömer Özgür, Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:11, Sayı:2, 2015

ERDEM, Tahir, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), *Seçkin Yayınları*, Ankara, 2012

FİL, Mehmet – FİL, Nimet, Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresini Kaçıranların Dava Açması Mümkün müdür? , *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:266, Şubat 2015

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012-2013-2014-2015-2016 Yılları Faaliyet Raporları, www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Sirküleri/95, Sayı: VUK-95/ 2017-8, Tarih: 12/09/2017

GENÇER, Çağlan Ahmet, Son Düzenlemeler Işığında Özelge ve Mali Sirküler Uygulaması ve Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Hususular, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ekim 2010

GÜZEL, Bayram, Vergi Usul Kanunundaki Ceza Hükümleri İle İlgili Sorunlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:121, Ekim 1998

HAANİNG, Torben, Doing Busines And Investing in Denmark, Pricewater House Coopers, January, 1999,

HOC AOĞLU, Celal, Vergi Hukukunda Uzlaşma, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:5, 2015

Internal Revenue Service | An official website of the United States <https://www.irs.gov/>, (E.T.: 04.07.2018)

SOI Tax Stats IRS Data Book | Internal Revenue Service - IRS.gov
<https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-irs-data-book> (E.T.: 05.07.2018)

İLHAN, Mehmet, Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi(Afyonkarahisar Örneği), *(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak, 2015

İNALTONG, Ceyhan, Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:375, Kasım 2012

İZCİ, Serhat, Vergi Usul Kanunu Kapsamında Yapılan Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, *(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2014

KAYAN, Ahmet, Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, *Maliye Dergisi*, Sayı:135/Eylül-Aralık, Ankara, 2000

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, 18. Baskı, *Siyasal Kitabevi*, Ankara 2008,

KIZILOT, Şükrü – KIZILOT, Zühal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara, 2009

KIZILOT, Şükrü – KIZILOT, Zühal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara, 2007

KIZILOT, Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt I, Cilt II, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara, 1994

_____, Şükrü, Vergi ve Cezadan Kurtulma Yolları, *Hürriyet Gazetesi*, 10 Mayıs 2014

KIZILOT, Zühal, Uzlaşma Komisyonları ve Yetki Sınırları, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:184, Nisan 2008

Killian, T, M, Offer in Compromise, Bankruptcy and Tax Court, <http://taxtime.about.com/od/problemissues>, 2006

KOTAY, Fatih, Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:108, Eylül 2008

Milliyet Gazetesi, Uyumlu Mükellefe Pozitif Ayrımcılık, 20.07.2015

MUTLUER, Metin Kamil, Vergi Genel Hukuku, *İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları* İstanbul, 2006.

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, İstanbul, *Beta Basım*, 1999

NAS, Adil, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:201, Eylül 2009

_____, Adil, Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2008

OECD Revenue Statistics, Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables - OECD.Stat <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>, (E.T.:06.07.2018)

ORHUN, Ali Hadi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı:498, Ekim 2007

ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 8. Baskı, *Turhan Kitabevi*, Ankara, 2000

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları*, İstanbul, 2008

_____, Mehmet Ali, Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik, *Maliye Postası Dergisi*, Eylül 1998

PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku, *Derya Kitapevi*, Trabzon, 2002

PERÇİN, Necati, Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmalığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:79, Ocak-Şubat, 2007

RAKICI, Cemil, Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:14, 2011

SARIOĞLU, Fatih, Vergi Ziyatı Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi*, Sayı:53, Mayıs 2002

SAVAŞAN, Fatih- ŞAHPAZ, Kadriye İzgi – İNCE, Tunç, Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 19-20 Mayıs 2014, Antalya

SAYGILIOĞLU, Nevzat, Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ankara, 11 Mayıs 2012, Danıştay Yayın No:83

TAŞ, Bülent, Vergi Denetimleri, Etkinlik ve Vergi Afları, *Vergialgınet*, 08 Haziran 2014

TAŞCI, Kenan, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler, (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2010

TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, İstanbul, *Filiz Kitabevi*, 1998

TÜLEYKAN, Hayrettin, Tarihsel Süreçte Ekonomide Devletin Yeri, Gelişimi ve Yeniden Yapılandırılması, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:33, 2010/1

TÜRKAY, İmdat, Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi, *Vergialgınet*, 26 Şubat 2017, (E.T.: 26.11.2017)

_____, İmdat, Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2016

_____, İmdat, Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu Uzlaşma, Vergialgnet, 19 Şubat 2017, (E.T.: 15.11.2017)

Türkiye Barolar Birliğinin 04.01.2018 tarih ve 2018/1 sayılı duyurusu, Duyurular - Türkiye Barolar Birliği, <https://www.barobirlik.org.tr/DuyuruArsivi.tbb> , (E.T.: 15.02.2018)

TÜRMOB, 27.08.2015 Tarih ve 05293 sayılı 456 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Hakkındaki Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na Yazısı, e-Tebliğat Raporu - - TÜRMOB www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKIcerikDetay.aspx?enc.. , (E.T.: 12.02.2018)

UÇKUN, Murat – AYYILDIZ, İbrahim Necdet, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Kararı ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:266, Şubat 2015

VARDAL, Burcu, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu, (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012- 2013-2014- 2015- 2016 Yılları Faaliyet Raporları, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0>

Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağı, www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf

YEĞİN, Abdullah, Yeni Lugat, Genişletilmiş Baskı, İstanbul, *Bilnet Matbaacılık*, 2010

YILDIZ, Seyfi– BOSTAN, M. Kemal, Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Şubat 2017

YILMAZ, Elif, Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1-2, 2009

YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, 8. Baskı, *Yetkin Yayınları*, Ankara, 2004

YUMUŞAK, H. İbrahim- KARYAĞDI, Nazmi, Gelir İdaresinin Denetim Ordusu Vergi Dairesi Müdürleri % 87.5 Oranında Vergi Kaçağı Tespit Etti, *Vergialgınet*, 26 Mayıs 2014, 2625, vergi.algi.net/vergi/gelir-idaresinin-denetim-ordusu-vergi-dairesi-mudurleri-875-orani, (E.T.: 24.12.2017)

YURTSEVER, Hatice, Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Uygulama: Elektronik Tebligat, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:23, Sayı:2, 2016, Manisa

YÜCEL, Tugay, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Düzenlemeler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 80, Nisan 1988

YÜREKLİ, Sabahattin, Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 281-292, 1997

RESMİ GAZETE KAYNAKLARI

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, Kanun No: 6183, Kabul tarihi 21.07.1953, *Resmi Gazete*, 28.07.1953, Sayı:8469

Danıştay Kararı, Esas No:1986/02, Karar No: 1986/02, *Resmi Gazete*, 6 Ocak 1987, Salı, Sayı:19333

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun, Kanun No:5345, *Resmi Gazete*, 16 Mayıs 2005, Sayı: 25817

Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmündeki Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, Kanun No:6009, Kabul Tarihi: 23.07.2010, *Resmi Gazete*, 1 Ağustos 2010, Pazar, Sayı: 27659

Gelir Vergisi ve Diğer Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, Kanun No: 4444, Kabul tarihi 11.08.1999, *Resmi Gazete*, 14 Ağustos 1999, Cumartesi, Sayı:23786

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, *Resmi Gazete*, Tarih:31.10.2011, Sayı:28101

Uzlaşma Yönetmeliği, *Resmi Gazete*, 3 Şubat 1999, Çarşamba, Sayı:23600

Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, Kabul tarihi 04.01.1961, *Resmi Gazete*, 10.01.1961, Sayı:10703

04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun, Kanun No: 485, Kabul tarihi 26.06.1964, *Resmi Gazete*, 8 Temmuz 1964, Çarşamba, Sayı:11748

04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun, Kanun No: 205, Kabul Tarihi 19.02.1963, *Resmi Gazete*, 28 Şubat 1963, Perşembe, Sayı:11343

213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, Kanun No: 2686, Kabul tarihi 23.06.1982, *Resmi Gazete*, 29 Haziran 1982, Salı, Sayı:17739

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, Kanun No: 4008, Kabul tarihi 24.06.1994, *Resmi Gazete*, 6 Temmuz 1994, Çarşamba, Sayı:21982

213 sayılı Vergi Usul Kanununda ve Diğer Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, Kanun No: 3239, Kabul tarihi 04.12.1985, *Resmi Gazete*, 11 Aralık 1985, Çarşamba, Sayı:18955

ÖZGEÇMİŞ

Kürşad Efrail ASLAN, 1975 yılında Gümüşhane’de doğdu. Liseyi Gümüşhane Anadolu Öğretmen Lisesinde, lisans eğitimini Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümünde tamamladı. 2002 yılında askerlik hizmetini yaptıktan sonra 2003 yılında İstanbul Defterdarlığında Gelir Uzman Yardımcısı olarak göreve başladı. 2007 yılında yapılan yeterlik sınavı sonucunda Gelir Uzmanı olarak atanmıştır. Kurum içi görevde yükselme sınavları sonucunda, 2013 yılında Bayburt Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı, 2016 yılında Muş Vergi Dairesi Müdürü olarak atanmış olup, halen Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında Vergi Dairesi Müdürü olarak görev yapmaktadır.