

**TÜRKİYE'DE UZLAŞMA MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ VE ANAYASAL  
VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZİ**

**Mehmet GEDİKOĞLU**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Danışman: Doç. Dr. Ufuk SELEN**  
**Uşak**  
**Temmuz, 2015**

**TÜRKİYE’DE UZLAŞMA MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ VE ANAYASAL  
VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZİ**

**Mehmet GEDİKOĞLU**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Doç. Ufuk SELEN**

**Uşak**

**Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Temmuz, 2015**

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

### TÜRKİYE’DE UZLAŞMA MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ VE ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

Mehmet GEDİKOĞLU

Maliye Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2015

Danışman: Doç. Dr. Ufuk SELEN

Türk vergi hukukunda vergilendirme süreci içerisinde mükellef ile idare arasında çeşitli nedenlerden dolayı uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için idari ve yargısal yöntemler kullanılmaktadır. Bunların içerisinde uzlaşma müessesesinin yeri çok önemlidir. Devlet, sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için vergi toplarken, mükellef ile idare arasında yaşanan sorunları barışçıl yollarla çözüme kavuşturulmasını istemektedir. Vergileme sürecinde yaşanan anlaşmazlıkların idari aşamada çözüm yolu olarak kullanılan uzlaşma mekanizması barışçıl çözüm yollarından biridir.

Bu çalışmada, Türkiye’de uzlaşma mekanizmasının işleyişi incelenmiş ve anayasal vergilendirme ilkeleri açısından uzlaşma sonuçlarının analizi yapılarak yorum ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışma üç bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde, vergi uyuşmazlığının ortaya çıkış süreci ve bu sürece etki eden unsurlar incelenmiştir. İkinci bölümde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne ve uzlaşma mekanizmasının amacı, kapsamı, işleyişi ve sonuçları üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde ise, Türkiye’deki uzlaşma mekanizmasının tarihsel gelişimi ve uygulama sonuçlarının sayısal ve Anayasal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Vergi, Uyuşmazlık, Uzlaşma, Anayasal Vergileme İlkeleri

## **ABSTRACT**

# **THE FUNCTIONING OF MECHANISM OF COMPROMISE IN TURKEY AND ANALYSIS IN TERMS OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF TAXATION**

Mehmet GEDİKOĞLU

Department of Economics

Uşak University Institute of Social Sciences, July 2015

Advisor: Asst. Prof. Dr. Ufuk SELEN

The disputes arise between tax payers and administration in taxation process in the Turkish Tax Law because of various reasons. Administrative and judicial methods are used for the resolution of disputes have arisen. All of them, the role of compromise is very important. While government collect tax in order to supply finance of public services that provided. The mechanism of compromise that use as the way of solution in the administrative phase of disputes that confronted in the process of taxation is one of the ways to a peaceful solution.

In this study, the functioning of the compromise mechanism in Turkey is examined and comments and evaluations is made by analyzing of results of compromise in terms of the constitutional principles of taxation. Study is dealed in three section. In the first section, the process of emergence of the tax disputes and the factors influencing this process are examined. In the second section, the solution of tax disputes in the administrative phase and the aim, extend, functioning and results of the mechanism of compromise are analyzed. In the third section, the historical development of the compromise mechanism in Turkey and assessments about the results of compromise in terms of the constitutional principles of taxation has been included.

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

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Mehmet GEDİKOĞLU'nun “Türkiye’de Uzlaşma Mekanizmasının İşleyişi ve Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi” başlıklı Tezi ...07.2015 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans Tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

### JÜRİ ÜYELERİ

### İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç. Dr. Ufuk SELEN .....

Üye :Yrd. Doç. Dr. Neslihan YILMAZ .....

Üye : Yrd. Doç. Dr .Ercan ÖZEN .....

*Enstitü Müdürü*

**Prof. Dr. Cemil ERTUĞRUL**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında kuşkusuz en büyük katkı; çalışmanın her aşamasında sabır ve hoşgörüsünü hiç esirgemeyerek manevi desteğini üzerimden esirgemeyen saygıdeğer hocam Sayın Doç. Dr. Ufuk SELEN'e aittir. Saygıdeğer hocama, gerek konunun belirlenmesi, gerekse de çalışma boyunca göstermiş olduğu teknik yardım ve manevi desteği için sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, yüksek lisans tez sürecimde desteğini esirgemeyen saygıdeğer arkadaşım Araş. Gör. Göksel KARAŞ'a da teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın sonuçlanması aşamasında her türlü desteğini esirgemeyen değerli hocalarım Sayın Yrd. Doç. Dr. Neslihan YILMAZ'a ve Yrd.Doç. Dr. Ercan ÖZEN'e teşekkür ederim.

Ayrıca tüm çalışmalarım boyunca her türlü yardımı esirgemeyen; sabır, sevgi ve hoşgörü ile bana destek olan kıymetli aileme ve eşim Zahide GEDİKOĞLU'na teşekkürü bir borç bilirim.

Mehmet GEDİKOĞLU

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Mehmet GEDİKOĞLU  
Doğum Yeri ve Tarihi : İnebolu-Kastamonu 10.01.1985  
Lisans Öğretimi : Uşak Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye (2006-2010)  
Yüksek Lisans Öğretimi : -  
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce  
Bilimsel Faaliyetleri : -

### İş Deneyimi :

Çalıştığı Kurumlar : \*Anadolu Ulaşım A.Ş,  
Mali ve İdari İşler Personel Memuru  
28.7.2010/14.3.2012  
\*Tekfen İnşaat ve Tesisat A.Ş  
Tüpraş Fuel Oil Dönüşüm Projesi (RUP Residium  
Up Grading Project) Mali ve İdari İşler – Personel  
Uzmanı 19.03.2012/16.09.2014

\*Tekfen İnşaat ve Tesisat A.Ş  
TANAP, Trans Anadolu Doğalgaz Boru Hattı  
Projesi Trans Anatolian Naturel Gas Pipeline-Lot 3  
Personel Uzmanı 15.06.2015/devam ediyor

Projeler : -  
Ödüller : -

### İletişim

e-posta adresi : [mgedikoglu3741@gmail.com](mailto:mgedikoglu3741@gmail.com)

## İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ.....	i
ABSTRACT.....	ii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM:1.....	3
VERGİ UYUŞMAZLIĞINA ETKİ EDEN UNSURLAR VE UYUŞMAZLIĞIN ORTAYA ÇIKIŞ SÜRECİ.....	3
1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Tarafları ve Çeşitleri.....	3
1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	3
1.2. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları.....	8
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çeşitleri.....	8
2. Vergi Uyuşmazlıklarını Ortaya Çıkaran Etkenler.....	9
2.1. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırılığı.....	9
2.1.1. Yetki Açısından Hukuka Aykırılık.....	11
2.1.2. Şekil Açısından Hukuka Aykırılık.....	12
2.1.3. Sebep Açısından Hukuka Aykırılık.....	12
2.1.4. Konu Açısından Hukuka Aykırılık.....	12
2.1.5. Amaç Açısından Hukuka Aykırılık.....	13
2.2. Vergi Denetimlerine Bağlı Uyuşmazlıklar.....	14
2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	16
2.4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi.....	16
2.5. Verginin Ödenmemesi ve Diğer Nedenler.....	17
3. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Süreci.....	18



3.1. Verginin Tarhı.....	19
3.1.1. Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti .....	19
3.1.2. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespiti.....	21
3.2. Verginin Tebliği .....	24
3.3. Verginin Tahakkuku.....	24
3.4. Verginin Tahsili .....	25
<b>BÖLÜM 2: .....</b>	<b>26</b>
<b>VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ VE UZLAŞMA</b>	
<b>MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ .....</b>	<b>26</b>
1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	26
2. Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Süreçte Çözümü.....	28
2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Hata Düzeltme Yoluyla Çözümü .....	33
2.1.1. Vergi Hatalarının Türleri ve Kapsamı .....	34
2.1.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	38
2.2. Cezalarda İndirim.....	41
2.3. Pişmanlık ve Islah .....	42
2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü .....	45
3. Uzlaşma Mekanizmasının Amacı, Kapsamı, İşleyişi ve Sonuçları .....	47
3.1. Uzlaşma Mekanizmasının Amacı ve Kapsamı .....	47
3.1.1. Uzlaşma Mekanizmasının Amacı.....	47
3.1.2. Uzlaşma Mekanizmasının Kapsamı .....	48
3.2. Uzlaşma Mekanizmasının İşleyişi.....	50
3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	51
3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	56
3.3. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği ve Sonuçları .....	65
3.3.1. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği.....	65
3.3.2. Uzlaşmanın Sonuçları.....	69
<b>BÖLÜM 3: .....</b>	<b>73</b>
<b>TÜRKİYE’DE UZLAŞMA UYGULAMA SONUÇLARININ ANAYASAL VERGİLEME</b>	
<b>İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZİ .....</b>	<b>73</b>
1. Türkiye’de Uzlaşma Mekanizmasının Tarihi Gelişimi.....	73
2. Uzlaşma Uygulamalarının Analiz ve Değerlendirilmesi.....	75

2.1. Uzlaşma Sonuçlarının Sayısal Analizi .....	75
2.1.1. Vergi Aslında Uzlaşma Sonuçlarının Analizi .....	78
2.1.2. Vergi Cezalarında Uzlaşma Sonuçlarının Analizi.....	83
3. Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	85
3.1. Genellik İlkesi Açısından Değerlendirme .....	86
3.2. Karşılıklılık İlkesi (Genel Karşılık İlkesi) Açısından Değerlendirme .....	87
3.3. Mali Güce Dayanma İlkesi Açısından Değerlendirme .....	88
3.4. Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirme.....	90
3.5. Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme.....	92
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	95
EKLER .....	99
KAYNAKÇA.....	108

## KISALTMALAR

**AATUHK** : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

**a.g.e.** : adı geçen eser

**a.g.k.** : adı geçen kitap

**a.g.m.** : adı geçen makale

**İYUK** : İdari Yargılama Usulü Kanunu

**KDV** :Katma Değer Vergisi

**SEGE** :Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik

**VEDOP** : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

**VUK** :Vergi Usul Kanunu

**TÖUY** :Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

## TABLolar LİSTESİ

		<b>Sayfa</b>
<b>Tablo 1.</b>	Uzlaşma Kurumunun Tarihsel Gelişimi	74
<b>Tablo 2.</b>	SEGE İl Sıralaması (2011)	77
<b>Tablo 3.</b>	Yıllar İtibariyle Uzlaşmaya Konu Dosya ve Uzlaşılan Dosya Sayıları	78

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

<b>Şekil 1.</b>	Birinci Kademe Gelişmiş Bölge Bazında Vergi Gelirleri Payı (%)	79
<b>Şekil 2.</b>	Bölgeler Bazında Vergi Gelirleri Payları (%)	80
<b>Şekil 3.</b>	Bölgelere Göre Tahsilat Oranları (%)	81
<b>Şekil 4.</b>	Vazgeçilen Vergi Miktarının Tahakkuk – Tahsilat Farkına Oranı (%)	82
<b>Şekil 5.</b>	Vazgeçilen Ceza Miktarının Tahakkuk – Tahsilat Farkına Oranı (%)	84
<b>Şekil 6.</b>	Uzlaşma Sonrası Vazgeçilen Vergi ve Ceza Tutarlarının Tahakkuk – Tahsilat Farkına Oranı (%)	85

## GİRİŞ

Dünyada ve ülkemizde meydana gelen sektörel, teknolojik, toplumsal, siyasal, ekonomik değişimler ve gelişmeler sonucunda vergilendirme sürecinde değişiklikler, düzenlemeler olagelmış küreselleşme sonucunda verginin devlet gelirleri arasındaki önemi artmıştır. Bu çerçevede vergi kanunlarının ve kanunların uygulama şekillerinde meydana gelen değişiklikler, düzenlemeler ve mükellef tarafından içeriğin anlaşılmasında oluşan sıkıntılar sebebiyle bir takım sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunlar uyuşmazlık olarak adlandırılmaktadır. İdare ve mükellef arasındaki uyuşmazlık, vergileme sürecinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Uyuşmazlık hem anayasal bir güç ile vergiyi toplayan idare açısından hem de vergilendirilme sürecinin içinde olan mükellef açısından pek çok sıkıntıya sebep olur.

Uyuşmazlıklar yargısal ve idari olmak üzere iki yoldan çözüme kavuşturulmaktadır. Uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmasında üç temel amaç hedeflenmektedir. Bunlar; yargı organlarının yükünü hafifletmek, kamu alacağının tahsilini hızlandırmak ve idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin ilerleyen zamanda da barışçıl yolla korunmasını sağlamaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolu olan uzlaşma mekanizması Türk vergi sistemine 1963 yılında girmiştir. İlk hakliyle uzlaşma müessesesi sadece tarhiyat sonrası için düzenlenmiş olmakla birlikte, 1985 yılında yapılan bir değişiklikle öncesi uzlaşma da uzlaşma müessesesine dahil edilmiş ve uzlaşma ikili bir yapıya kavuşturulmuştur.

Çalışmanın amacı; uzlaşma mekanizmasının vergilemenin mali amacına hizmet etme yönündeki olumsuzluklarını, Anayasal vergileme ilkeleri açısından da ideal bir vergileme yapılması bağlamındaki eksik yanlarını ortaya koymak olarak belirlenmiştir. Uzlaşma mekanizmasının verginin mali amacına ters etki ettiği uygulama sonuçlarının analizi yardımıyla ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Uyuşmazlık mekanizmasının Anayasal vergileme ilkelerine uygun bir mekanizma olmadığı ise vergileme ilkelerinin

temel amaçları ve uygulanan sonuçlarının mukayesesi üzerinden yapılmıştır. Bu çerçevede çalışma üç bölümde kurgulanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, uyuşmazlık kavramının vergi hukuku içerisindeki yerinin anlaşılabilmesi için uyuşmazlık kavramı tanımlanmış, uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri, süreci ve bu sürece etkili olan unsurları ele alınmıştır.

İkinci bölümde, ortaya çıkan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulma yollarına değinilmiş olup barışçıl çözüm yolu olan idari aşamada çözüm yolu incelenmiştir. Aynı zamanda uzlaşma mekanizmasının amacı, kapsamı, işleyişi, sonuçları hakkında bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Türkiye’de uzlaşma mekanizmasının tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilerek uzlaşma türlerine değinilmiş olup 2006 yılından itibaren uzlaşma sonuçlarının anayasal vergilendirme ilkeleri açısından yorum ve değerlendirmesi yapılmıştır. Türkiye genelinde uzlaşma sonuçları Kalkınma Bakanlığı tarafından 2011 yılında oluşturulan Sosyo – Ekonomik Gelişmişlik Endeksi (SEGE)’ne göre alt gruplar bazında analiz edilmiş bu analize göre yorumlar yapılmıştır. Anayasal vergileme ilkeleri kullanılarak bu ilkeler ile uzlaşma rakamları analiz edilmesi sonucunda uzlaşmanın uygulama sonuçları; faydaları, zararları yorumlanmıştır. Yorum, eleştiri sayısal veriler vergileme ilkeleri uygulamalarına yönelik aksaklıklar belirtilmiştir

## BÖLÜM:1

### VERGİ UYUŞMAZLIĞINA ETKİ EDEN UNSURLAR VE UYUŞMAZLIĞIN ORTAYA ÇIKIŞ SÜRECİ

#### 1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Tarafları ve Çeşitleri

##### 1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Devletin, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunluluk altında aldığı ekonomik değerler<sup>1</sup> olarak tanımlanan verginin alınabilmesi için, tanımdan da anlaşılacağı gibi bir kanuna dayanması gerekir. Ayrıca vergi zorunlu olarak alınır. Buradaki zorunluluk hiç kuşkusuz kanunlardan kaynaklanan hukuki bir zorunluluktur. Yürürlükteki yasalardan doğan vergi borcunu ödemeyenlerden devlet yine yasalardaki mevcut yetkilerini kullanarak vergiyi zorla alır.

Devlet ile mükellefler arasında vergi borcu veya vergi alacağını doğuran olayda; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile yükümlüler bakımından uyulması gereken usul hükümleri nedeniyle taraflar arasında anlaşmazlıklar çıkabilmektedir. Sonuçta ödenecek vergi ve ceza veya vergi muafiyet uygulaması konusunda aynı görüşte olmamaktan kaynaklanan anlaşmazlıklar yükümlü ile vergi idaresini karşı karşıya getirerek aralarında uyuşmazlığa neden olur. Verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları nedeniyle, mükellefler ile vergi idaresini karşı karşıya getiren vergi uyuşmazlığının tanımı ve ortaya çıkış sebebi çok sayıda bilim adamı tarafından ele alınmıştır. Bunlardan bazılarının aşağıda yer verilmiştir.

---

<sup>1</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitap Evi, Trabzon, 2001, s. 118



Vergi uyuşmazlığı taraflar itibariyle mükellefiyet, beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil safhalarında mevcut yasal düzenlemelere aykırı olarak yapılmış bir işlem sonucunda alınmaması gereken veya alınmış verginin miktarını etkileyen haksız ve yanlış bir işlemin var olması veya var olduğunun ileri sürülmesi durumunda ortaya çıkar<sup>2</sup>.

Kocahanoğlu, vergi uyuşmazlığını “vergi dairesiyle mükellefler arasında vergi sebebiyle ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır.” biçiminde tanımlamaktadır<sup>3</sup>. Bu tanımlamada “vergi dolayısıyla” ifadesiyle ne kastettiği açık olmadığı için yetersiz veya açık olmayan bir tanım olarak kabul edilemez. Vergi uyuşmazlığı Bayraklı tarafından daha geniş ve net biçimde tanımlanmıştır<sup>4</sup>. Bayraklı’ya göre vergi uyuşmazlığı, “vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle, vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ceza veya diğer kamu alacakları nedeniyle vergi alacağını uygulayan idari birimlerle yükümlü veya sorumlular arasında meydana gelen anlaşmazlıklardır”. Vergileme süreciyle ilgili olarak taraflara yüklenen yükümlülüklerin yerine getirilmesinde yaşanan aksamalar uyuşmazlıkların kaynağını oluşturmaktadır. Özellikle, idarenin yetkisiz işlem gerçekleştirmesi, yükümlünün sürelerine riayet etmemesi, bildirimde bulunmaması, belge düzenine uymaması borcun ve cezanın ödenmemesi şeklindeki yükümlülüklerini yerine getirmemesi uyuşmazlık kaynakları olarak gösterilebilir.

Kızılot ise, vergi uyuşmazlıklarını vergileme süreci ve vergimle yetkisinin kullanımıyla ilişkilendirerek geniş biçimde tanımlamıştır. Kızılot’a göre vergi uyuşmazlığı, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Güler Sonkur, **Vergi Uyuşmazlığının Çözümünde İdarenin Etkinliği(Türkiye Örneği)**, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999, ss.7-8.

<sup>3</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.17.

<sup>4</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, Afyon, 1998, s.4.

<sup>5</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 35.

Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, verginin taraflarına vurgu yayarak, vergi uyuşmazlığını tanımlamaktadır<sup>6</sup>. Buna göre vergi uyuşmazlığı, değişik nedenlerle verginin taraflarının farklı düşünce ve tavırlara sahip olması sonucu uygulamada ortaya çıkan anlaşamama durumu olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlamada öne çıkan unsurlar uyuşmazlığın tarafı ve doğuşudur. Uyuşmazlık tek taraflı olmayacağı gibi ortaya çıkması için bir uygulamanın sonuçlanmış olmasını gerektirmektedir. Bu noktada vergi uyuşmazlığının tarafları devlet veya vergileme yetkisiyle donatılmış kamu kuruluşları ile vergi yükümlüsü olarak ortaya koyulmaktadır. Burada vergi yükümlüsü vergileme sürecinde üzerine vergilemeye ilişkin yükümlülükler düşen, mükellef, sorumlu ve vergi görevlisi olarak tanımlanan herkes algılanmalıdır.

Aksoy, vergi uyuşmazlığının kaynağını tarafların vergiye bakışlarına dayandırmaktadır<sup>7</sup>. Vergi uyuşmazlığının kaynağı, vergi memurlarının hazineci tutumu ve mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları direnç olarak değerlendirilmektedir. Verginin alınmasında vergi memurlarının devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesiyle hareket etmesi ve vergi kanunlarını dar manada yorumlamaları, buna karşılık, vergi mükelleflerinin de daha az veya hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmesi olguları uyuşmazlıkların sayısını artırmaktadır. Vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da anayasaya aykırılığı iddiası ile de uyuşmazlıklar çıkabilmektedir<sup>8</sup>.

Tüm bu tanımlardan hareketle vergi uyuşmazlıklarının “yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar” ve “tahsil uyuşmazlıkları” olarak sınıflandırılabilir. Benzer sınıflandırma Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya tarafından “*Yükümlülüğe İlişkin Uyuşmazlıklar*”, “*Cezada Uyuşmazlık*” ve “*Tahsil Uyuşmazlıkları*” olmak üzere üç biçimde sınıflandırılmaktadır<sup>9</sup>. Yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar; vergi matrahının belirlenmesi, vergi miktarı, muafiyet, istisna ve yükümlünün şahsında yapılan hatalardan kaynaklanmaktadır. Cezada uyuşmazlık ise vergi ceza uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Son

---

<sup>6</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın ve Dağıtım, 2007, s. 226.

<sup>7</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Filiz Kitap Evi, 1996, s.80-238.

<sup>8</sup> Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah**, İzmir, 2001, s.72.

<sup>9</sup> Edizdoğan v.d. a.g.k., s. 226.

olarak tahsilde uyumsuzluk ise tebliğ edilen ödeme emirleri ile ilgili olup; borcun yokluğu, kısmen veya tamamen ödenmesi ve zaman aşımına uğrama iddialarına bağlı olarak gözlenmektedir.

Vergi mevzuatının kapsam olarak geniş olması, ekonomik gelişmelere paralel olarak bu kanunların sık değiştirilmesi, gerek vergi idaresinin gerekse vergi mükelleflerinin hata yapmalarına ve bu hatalara bağlı uyumsuzlukların ortaya çıkmasına yol açmaktadır<sup>10</sup>.

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergilemenin doğumuyla tahsili süresinde ortaya çıkan görüş ayrılığı olarak tanımlanan vergi uyumsuzluğunun hüküm ifade edebilmesi için, yani vergi uygulaması sonuç doğurabilmesi, anlaşmazlığın vergi uygulama sürecinde ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergileme sürecinde ortaya çıkan vergi uyumsuzluğunun ne zaman doğacağı ve hangi koşulda hüküm ifade edeceği önemli bir husustur. Uyumsuzluğun doğuşuna ilişkin objektif ölçü, itiraz hakkının kullanılabilmesi süre zarfı olarak kabul edilmektedir<sup>11</sup>. Buna göre ortada bir verginin var olması şart olarak görülmemektedir. Vergi matrahının belirlenmesine ilişkin işlemlerin tamamlanmasıyla birlikte vergi uyumsuzluğu her an doğabilir. İtiraz hakkı verginin taraflarına vergi kanunlarında hangi hallerde ve hangi aşamada tanınmış ise vergi uyumsuzluğu da o aşamada ve koşulda ortaya çıkabilecektir.

Kapsamı genel olarak tanımlanan vergi uyumsuzluklarının hukuki nitelik kazanması ve çözüme kavuşturulmasında yardımcı olması açılarından “vergi uyumsuzluğunun doğuş nedenleri” ve “vergi uyumsuzluğunun zamanı”nın iyi tanımlanması gerekmektedir. Bu iki noktaya ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

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

---

<sup>10</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.134.

<sup>11</sup> Edizdoğan v.d. a.g.k., s. 226.

**Vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı:** Vergilendirme işleminin, yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinden biri ile ya da bunlardan bir kaçının bulunması nedeniyle hukuka aykırı olması nedeniyle uyumsuzluk ortaya çıkmış olur<sup>12</sup>.

**Vergi incelemeleri:** Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır<sup>13</sup>. Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

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

Vergi incelemesi ile defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde karşıt araştırma ya da muhasebe dışı envanterden elde edilecek sonuçlara göre, mükellefin ödediği vergilerin doğruluğunu araştırarak bunu sağlamak ve saptamak amaçlanmaktadır<sup>14</sup>.

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

## **1.2.Vergi Uyumsuzluğunun Tarafları**

Vergi uyumsuzluğunda iki taraf vardır. Bunlardan birincisi vergi alacaklısı olan devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kuruluşlardır. Vergi

---

<sup>12</sup> Kızılot, a.g.e., s. 37.

<sup>13</sup> Vergi Usul Kanunu İdari Yargılama Usul Kanunu Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Gelir Vergisi Kanunu Danıştay Kanunu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.05.2003 Tarihli 25121A Sayılı **Resmî Gazete** Yayınlanmıştır. Md. 134.

<sup>14</sup> Kızılot, a.g.e., s. 41.

uyuşmazlığının ikinci tarafı ise, vergi borçlusu olan vergi mükellefi veya ceza sorumlusudur. Ayrıca kendileri bizzat vergi mükellefi olmamasına karşın, vergilemeyle ilgili kişi ya da kuruluşlar da bu bağlamda taraf olarak düşünülür. Örneğin, idarece belirlenen değer ve matrahlar karşı dava açma yetkisine sahip olan meslek kuruluşları da mükellef ve idare yanında uyuşmazlığın tarafı olabilmektedir<sup>15</sup>.

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

### **1.3.Vergi Uyuşmazlıklarının Çeşitleri**

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

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

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

Bu üç ana kategoriye, yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar ile kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklarda eklenebilir. Yetki tecavüzünden doğan uyuşmazlıklar, yükümlülerin vergi konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara aykırılığını ileri sürmelerinden, kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklar ise,

---

<sup>15</sup> Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitap Evi, Bursa, 2003, ss.7-82.

salınan vergilerin dayanağını oluşturan metnin kanuna veya hukukun genel ilkelerine aykırı olduğu görüşlerinden ortaya çıkar<sup>16</sup>.

## **2.Vergi Uyuşmazlıklarını Ortaya Çıkaran Etkenler**

Vergi uyuşmazlığının doğmasına neden olan etkenler genellikle vergiyi doğuran olay, tarhiyat ve beyan hataları, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış sürecini ele aldıktan sonra vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkaran etkenleri şu şekilde sıralayabiliriz:

Vergilendirme İşlemlerinin hukuka aykırılığı, vergi denetimlerine bağlı uyuşmazlıklar, Hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları, matrahın düşük beyan edilmesi, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler.

### **2.1. Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırılığı**

Anayasal kurallar gereği idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olması, idari eylem ve işlemlerden olan vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık iddialarıyla yargı denetimine tabi olması sonucunu doğurmaktadır. Hukuka aykırılık, Anayasa başta olmak üzere kanunlara, kanunlara eşit hukuk kaynaklarına ve de düzenleyici idari işlemlere aykırılıktır. İdari Yargılama Usulu Kanunu'nun 2'inci maddesine göre iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırılıklarından dolayı açılan davalardır<sup>17</sup>.

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Bilindiği gibi hukuk devleti, işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan devlettir. Hukuk devleti; temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, kanunların anayasaya

---

<sup>16</sup> Mustafa Yılmaz, **Bir Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi Olarak Uzlaşma Kurumunun Kütahya Uygulaması Örneğinde incelenmesi ve Değerlendirilmesi**. Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, ss.1-80.

<sup>17</sup> Günday, a.g.e. s. 38-49.

uygunluğunun yargısal denetiminin sağlanması, yasal idare, devlet faaliyetlerinin belirliliği, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıç güvencesi, idarenin mali sorumluluğu ilkelerinden oluşur<sup>18</sup>.

Vergi usul kanununun 116. maddesinde tanımlanan vergi hatalarından kaynaklanmaktadır. Bu maddeye göre vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Bir vergi hatası sonucu fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasında asıl unsur, fazla veya eksik olan verginin açıkça yürürlükteki bir vergi ile ilgili yasal düzenlemelere aykırı olmasıdır. Bu hatalar nispeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek görülmeyen, oldukça basit yanlışlıklardır<sup>19</sup>.

Bir kısım uyuşmazlıklarda yürürlükteki vergi yasalarına açıkça aykırı olmayan konulardan kaynaklanabilir. Bu işlemler vergi hatası kapsamına girmediği için, bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklar ancak yargı organlarında çözümlenebilir. Vergi hatası dışında kalan bu tür uyuşmazlıklara hukuki uyuşmazlık adı verilir<sup>20</sup>. Hukuki uyuşmazlık, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin vergi alacaklıyla vergi borçlusunu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlardan ortaya çıkar<sup>21</sup>.

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

Vergilendirme işleminin; yetki, şekil, konu, sebep ve amaç açısından hukuka aykırı olduğu iddiası vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi kanununun varlığına dayanılarak, vergi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi

<sup>18</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.137.

<sup>19</sup> Yusuf Yorulmaz, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi ve Türkiye Sonuçları**. Basılmış yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2000, ss.3-88.

<sup>20</sup> Sonkur, a.g.e., s. 8.

<sup>21</sup> Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Cilt 1.Turhan Kitap Evi, Ankara, 1998, s.208.

mükellefi ile devlet arasında vergi ilişkisi başlamaktadır. Vergi idaresinin vergiyi tahsil edebilmesi için yapması gereken, vergi mükellefini borçlu, vergi idaresini alacaklı konumuna getiren tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerine vergilendirme işlemleri denir. Vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık iddiasında bulunulabilecek unsurları aşağıda yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak açıklanmıştır.

### **2.1.1. Yetki Açısından Hukuka Aykırılık**

Anayasada yer alan ilkeler doğrultusunda anayasaya aykırı olmamak şartıyla vergi koyma yetkisi yasama organına verilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi idaresinin kanunlara uygun olarak işlem yapabilme güç ve yeteneğine yetki denir.

Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer açısından incelenebilir. Konu açısından yetki, kanunlarda belirtilmiş olan kararların hangi idari makam ya da mercilerce alınabileceğini anlatır. Örneğin, defterdarlık muhasebe müdürlüklerince tahsil edilmesi gereken idari para cezalarının vergi dairelerince tahsil edilmesi konu açısından yetkisizliktir. Zaman açısından yetki, konu itibarıyla yetkinin hangi süre ve zamanda kullanılabilceğini anlatır. Örneğin, yetkiyi kullanacak görevlinin izinliyken yetkisini kullanması zaman açısından yetkisizliktir. Yer açısından yetki ise, vergi idaresinin yetkisini kullanabileceği coğrafi alandır. Bu coğrafi alan dışında yetkisini kullanması yer açısından yetkisizliğe neden olur<sup>22</sup>.

İdare hukuku ilkelerine göre, idarenin ve kamu görevlilerinin yetkileri kanunlarla önceden düzenlenmiştir. Yetki kurallarının bazıları yargı içtihatlarıyla da belirlenmiş olabilir. Yetki, kamu düzeniyle ilgilidir, bir yükümlülük de ifade eder. Bu nedenle uyuşmazlığın tarafları davanın her aşamasında yetkisizliği ileri sürebilir ve taraflar ileri sürmeseler bile yargı idareleri yetkisizliği re'sen inceleyebilir<sup>23</sup>.

### **2.1.2. Şekil Açısından Hukuka Aykırılık**

Vergilendirme işlemlerinde şekil ve yetki kuralları usul kurallarını oluşturur. Vergi idaresinin yaptığı vergilendirme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale

---

<sup>22</sup> Kızılot, a.g.k. 2007, s.47.

<sup>23</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.203.



gelinceye kadar vergi idaresinin uyması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeler şekil kurallarını oluşturur. Vergilendirme işleminin tesisinden önce bazı makamların görüşlerinin alınması öngörüldüğü halde görüşler alınmadan işlem tesis edilmesi, vergilendirme işlemini şekil açısından hukuka aykırı kılar. Vergilendirme işleminin esasını etkileyen asli şekil kuralları, işlemi sakatlar. Ancak vergilendirme işleminin esasını etkilemeyen tali şekil kuralları işlemi sakatlamaz<sup>24</sup>.

### 2.1.3. Sebep Açısından Hukuka Aykırılık

İdari işlemlerin sebebi, kendilerinden önce var olan soyut hukuk kurallarınca belirlenmiş, idareyi o işlemleri yapmaya sevk eden nedendir. Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru, hukuki ve maddi sebep olarak ikiye ayrılır. Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmü, maddi sebep vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay, devletin alacak hakkının doğmasını sağlayan vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları durumdur. Vergilendirme işleminin sebep açısından hukuka uygun olması için hukuki ve maddi sebebin birbirine uygun olması gerekir. Bu duruma tipiklik denir<sup>25</sup>. Vergi idaresinin vergilendirme işlemini dayandırdığı hukuki sebep gerçek değilse ya da gerçek olsa bile kanun hükümlerine uygun değilse sebep açısından hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır<sup>26</sup>.

### 2.1.4. Konu Açısından Hukuka Aykırılık

İdari işlemin konusu, idari işlemin hukuk âleminde doğurduğu sonuç ya da yaptığı değişikliktir. Açık olarak hukuka aykırılık durumlarında söz konusu işlem hukuka aykırı olur. Katma Değer Vergisi (KDV)'nin konusu, mal teslimi, hizmet ifası ve ithalattır. KDV'de vergiyi doğuran olay verginin konusu bakımından farklı düzenlenmiştir. Örneğin, mal teslimi veya hizmet ifasında malın teslim edilmesi ya da hizmetin ifa edilmesi vergiyi doğuran olaydır. Mal tesliminde kişiden harcama vergisi yerine gelir vergisi alınması vergilendirme işlemini konu açısından hukuka aykırı kılar<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2008, ss.58- 59.

<sup>25</sup> Kızılot, a.g.e. 2007,s.49.

<sup>26</sup> Ramazan Armağan, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme**, *Maliye Dergisi*, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.162.

<sup>27</sup> Aksoy, a.g.k. s. 61.

Vergilendirme işleminin sebep ve konu unsuru arasında sıkı bir ilişki vardır. Sebep ve konu arasındaki ilişkinin kopuk olması vergilendirme işlemini ya konu ya da sebep açısından sakatlar. Bu nedenle aralarındaki mantıki ilişki doğru kurulmalıdır. Eğer konu ve sebep unsuru arasındaki mantıki ilişki doğru kurulmamışsa örneğin, kanun hükmünde öngörülen sebep gerçekleştiği halde kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir sonuç doğurabilecek işlem tesis edilirse söz konusu işlem konu bakımından hukuka aykırı olur<sup>28</sup>.

### **2.1.5. Amaç Açısından Hukuka Aykırılık**

İdari işlemlerin amacı çoğunlukla kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Toplumun tamamına ait olan devlet yetkisi ancak kamu yararını gerçekleştirmek için kullanılabilir. Vergilendirme işleminin de amacı diğer idari işlemler gibi kamu yararındır. Kamu yararı amacı takdire bağlı değildir, değiştirilemez ve özel amaçlar için kullanılamaz. Özel bir gaye güdülerek vergilendirme işleminin yapılması işlemi hukuken sakatlamış olur. Genel anlamda idari işlemlerin amaç unsuruna aykırı olmasına yetki saptırması denir<sup>29</sup>.

Vergilendirme işlemlerinde kural olarak kamu yararı amacının varlığının araştırılmasına gerek yoktur. Eğer kanunda sebep unsuru açıkça düzenlenmişse vergi idaresi işlemi yapmak zorundadır. Bu konuda takdir yetkisi yoktur. Kanunda sebep unsuru yer almışsa, bu sebep gerçekleşmişse kamu yararının kendiliğinden gerçekleşeceği bizzat kanun tarafından var sayılmaktadır. Sebep unsuru kanunda açık bir şekilde düzenlenmemişse vergi idaresi vergilendirme işlemini kamu yararını gözeterek yapmalıdır<sup>30</sup>.

## **2.2. Vergi Denetimlerine Bağlı Uyuşmazlıklar**

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergilendirme, ilke olarak beyan sistemine dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sistemin işlemesi açısından çok

---

<sup>28</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e. s. 60.

<sup>29</sup> Aksoy, a.g.e. s. 60- 61.

<sup>30</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e. s. 61.

önemlidir. Vergilendirme işlemlerinde gerçek durumun tespiti vergi idaresine aittir. Bu çerçevede; incelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de kapsayacak biçimde yapılabilir.

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarıyla belirlenen ve ödenen verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Beyan edilen verginin defter, belge, kayıt ya da hesaplara uygunluğu kontrol edilir, araştırılır ve sonuç olarak ödenmesi gereken verginin doğruluğu tespit edilir<sup>31</sup>. Vergi incelemesine tabi olanlar, Vergi Usul Kanunu ya da diğer kanunlara göre defter tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek ve ibraz etmek zorunluluğunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir<sup>32</sup>.

Vergi incelemesi sonucunda ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı tespit edilirse, vergi inceleme raporu veya buna dayanarak takdir edilen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi idaresince vergi tarh edilir, mükellef ya da ceza sorumlusunun bu matrah ya da matrah farkına istenilen borcun olmadığı, gerçeğin üzerinde olduğu, borçla ilgili tebligat yapılmadığı şeklinde itiraz etmeleriyle vergi uyuşmazlığı doğmuş olur. Vergi idaresi ise mükellef veya sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere olan vergi borcu ve cezalarını tahsil edebilmek amacıyla bazı zorlayıcı tedbirlere başvurabilir.

Vergi incelemesi VUK' da geniş olarak açıklanmıştır. VUK'un 134. maddesinde belirtildiği üzere “Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak üzere her türlü faaliyeti kapsar”.

Günümüzde vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildirimlerinin gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır. Yapılan bu incelemeler ise sadece % 2'lik kısma tekabül etmektedir.

---

<sup>31</sup> Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.141.

<sup>32</sup> Yunus Şengöz, **Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir mi?**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:113, Şubat 1998, s.13.

Bu açıdan yaklaşırsak vergi incelemeleri sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme olarak algılanmamalıdır. Kısaca vergi inceleme faaliyetleri arama, yoklama ve inceleme faaliyetlerinden meydana gelmektedir.

VUK'un 142'inci maddesine göre eğer ihbar veya yapılan inceleme sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına delalet edildiği takdirde o yerin bağlı bulunduğu sulh hâkiminin de kararı ile birlikte kişinin işyerinde arama yapılabilmektedir.

Ayrıca vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra mükellef bu durumun vergilendirme sürecinden geçerek tahsil aşamasına gelmesine engel olacak eylemde bulunabilir. İşte yoklama müessesesi bu eylemleri ortaya çıkarmak amacıyla kullanılır. Öte yandan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak amacıyla inceleme elemanları tarafından defter ve belgeler üzerinde çeşitli incelemelerde bulunulabilir. Örneklersek; rastgele seçilen alıcılar hesabında kayıtlı bulunan bir alıcının önce inceleme yapılan firmadaki kayıtlarına, yapılan satışlara, irsaliyede gönderilen mallara bakılmakta; daha sonra da elde edilen bilgilerle alıcı aranarak kendi adına yapmış olduğu kayıtlar karşılaştırılmaktadır. Böylelikle yapılan satışların düşük beyan edilip edilmediği ortaya çıkmaktadır.

İnceleme neticesinde ödenen verginin gerçeğe uygun olup olmadığının fark edilmesi halinde düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır<sup>33</sup>.

### **2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması**

Verginin tarhi, idari bir işlemdir, bu aşamada zaman zaman çeşitli hatalar yapılabilmektedir. Yapılmış olan tarhiyatın vergisel işlem bağlamında uyuşmazlık ortaya çıkartan bir hal alabilmesi için sırasıyla: yapılmış olan tarhiyatta bir hatanın olmuş olması, hata yapılmış olan hatalı olan bu tarhiyat işleminin karşı tarafa bildirilmesi, ve bildirim almış olan karşı tarafın da bu hatalı işleme itiraz etmesi ile mümkündür. Söz

<sup>33</sup> Şükrü Kızılot, **Düzenlenen Vergi İnceleme Raporu**, *Hürses*, 07.12.2002, s. 5.

konusu bu hatalar, yanlış bir hesaplamadan ya da vergilendirmeden olabilir. Buna bağlı olarak verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran ya da tarife uygulanabileceği gibi, yapılması gereken mahsuplar yapılmamış ya da matematiksel işlemlerde hata yapılmış olabilir. Bunların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olası ya da aynı matrah üzerinden birden fazla vergi ve ceza alınmak istenmesi, hesap hatalarına örnek olarak gösterilebilir<sup>34</sup>.

Vergilendirmeye ilişkin hesap hataları uygulamada farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, basit matematiksel, sayısal hatalar yapılabileceği gibi, vergi matrahına yanlış tarife kapsamında uygulanmış olabilmekte veya bir vergi matrahında indirilmesi gereken giderler indirilmediği gibi indirilmemesi gereken giderlerde indirilmemiş olabilmektedir. Bunların yanında vergiden istisna veya muaf tutulan işlemlerden vergi istenebilir, ayrıca hiç vergi mükellefi olmayan bir kişiden vergi istenebileceği gibi bir mükelleften de mükerrer vergi istenerek çifte vergilendirmeye de sebebiyet verilebilmektedir.

#### **2.4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi**

Ülkemizde beyana dayanan tarh sistemi uygulanmaktadır. Düşük matrah beyanından doğan uyumsuzluklar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi tarafından gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, beyan edilen kazancın düşük görülmesi durumları buna örnek olarak gösterilebilir. Vergi idaresi sektörel ve zamansal çapraz kontrollerle emsal değerler belirleyerek yaptığı karşılaştırmalar sonucu matrahlar arasındaki önemli farklar gözlemlemesi üzerine yapılan incelemeler üzerine ek vergilendirmeye gidebilmektedir.

Günümüzde uygulanmakta olan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) sistemi ile mükelleflerin geçmiş yıllarda beyan ettiği matrahlar karşılaştırılmakta, düşük beyan ettiği yıllardaki defterleri incelemeye alınmakta, gerekirse aynı iş kolunda kıyaslamalar yapılmakta ve benzer iş koluna göre düşük matrah beyan ettiği tespit edilen

---

<sup>34</sup> Kızılot, a.g.e., s. 52

mükellefler adına, yapılan inceleme ve tespitler sonucu vergi tarhı uygulaması söz konusu olabilmektedir. Böylece vergi uyuşmazlığı meydana gelmektedir<sup>35</sup>.

## 2.5. Verginin Ödenmemesi ve Diğer Nedenler

Mükellefin paranın çekiciliğine aldanarak, ödemesi gereken vergiyi ödememesi veya eksik ödemesi vergi uyuşmazlığını doğuran bir diğer nedendir.

Mükelleflerin tahakkuk ettirilen vergilerini ödememesi veya eksik ödemesi halinde vergi idaresi mükellefin kesinleşmiş vergi borcu ve cezalarını tahsil edebilmek amacıyla 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu'na göre zorlayıcı hukuki yollara başvurabilmektedir. Mükelleflerin ise böyle bir borçlarının olmadığını veya istenen tutarın kanunlara aykırı olduğunu ileri sürmeleri durumunda vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır. Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olması, vergi uyuşmazlığını doğurabilen diğer bir nedendir. Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere olan vergi borcu ile cezalarını, tahsil edebilmek amacıyla gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmakta, mükellef ya da sorumlunun böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgi olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de uyuşmazlık başlamış olmaktadır.

Mükellefler ile vergi idareleri arasında meydana gelen uyuşmazlıklar sadece yukarıda sayılan nedenlerden ibaret değildir. Bunların yanı sıra vergi uyuşmazlıkları bir verginin doğumundan tahsil aşamasına kadar geçen bütün aşamalardan kaynaklanabilir. Bir başka etkenlerin dışında, vergi cezalarının ya da vergilendirmeye ilgili işlemlerin tebliğinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan ya da mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsızlığından da uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.<sup>36</sup>

Her ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın uyuşmazlıkların bir biçimde çözümlenmesi gerekmektedir. Bu gereklilik hukuki veya barışçıl biçimde idari aşamada karşılanabilmektedir. Uyuşmazlıkların çözüm yolları ikinci bölümde incelenmiştir.

<sup>35</sup> Aziz Ulupınar, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011, s. 11.

<sup>36</sup>Kızılot, a.g.e., s. 55

### 3. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Süreci

VUK' nun 20'nci maddesinde verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muamele olarak tanımlanmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulleri Hakkında Kanun (AATUHK)'un 55'inci maddesine göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ödeme emri ile tebliğ edilir hükmü yer almaktadır. Her iki düzenlemeye göre, vergi idaresi vergilendirme işlemini tarh işlemiyle başlatmakta ve tahsil işlemiyle sona erdirmektedir. Tarh işlemi idari bir işlem olduğu gibi buna bağlı yapılan tahsil işlemi de bir idari işlemdir. İdari Yargılama Usulleri Kanunu (İYUK)'un 2'nci maddesine göre idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için dava açılabilir. Vergi Usul Kanunu (VUK), AATUHK, İYUK' dan oluşan Türk vergi hukuku sisteminde vergilendirme işlemlerinin; tarh, tahsil aşamalarında İYUK çerçevesinde iptalleri istenebilir<sup>37</sup>. Bu iptal işlemleri bir uyuşmazlığın varlığını gerektirmektedir. Uyuşmazlığın ortaya çıkabileceği vergileme süreci aşağıda açıklanmıştır.

#### 3.1. Verginin Tarhı

Verginin tarhı, vergi kanununda gösterilen matrah üzerinden ve yine kural olarak, kanun ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre, vergi idaresi tarafından vergi alacağının hesaplanması ve bu alacağın tutar olarak tespit edilmesidir. Vergiyi doğuran olaya dayalı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlemdir.

Vergi alacağın tespit edilmesine yönelik bir idari işlem olan vergi tarhının biçimsel açıdan önemli sonuçları vardır. Vergi idaresinin vergi borcunu yükümlünün mal varlığına yüklemesi, vergi alacağına yürürlük gücü kazandırması önce tarh

---

<sup>37</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, ss. 195-196.

işlemlerinin yapılmasına bağlıdır. Dolayısıyla biçimsel açıdan vergi alacağına yürürlük gücü kazandıran tarh işlemi biçimsel bakımdan icrai bir özellik taşır<sup>38</sup>.

Verginin Tarhı, VUK Md. 20’de; “Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.” şeklinde tanımlanmıştır. Aksoy verginin tarh yöntemlerini, VUK’a dayandırarak, Beyana Dayanan Tarh, İkmalen Vergi Tarhı, Re’sen Vergi Tarhı, İdarece Vergi Tarhı olmak üzere dört kategoriye ayırmıştır<sup>39</sup>. Şenyüz ve diğerleri tarhiyat işlemi matrah tespitine dayandırmışlardır<sup>40</sup>. Tarhiyat işlemleri hazırlık, matrah tespiti ve idari işlem olarak tarhiyat olarak sıralayarak tarhiyat işleminin merkezine matrah tespitini oturtmuşlar ve VUK bağlantılı olarak tarhiyat işlemlerinin sınıflandırmışlardır. Çalışmada da bu tasnif şekli benimsenerek tarhiyat işlem ve süreci açıklanacaktır.

### **3.1.1. Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti**

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı, vergini hesaplanmasında esas alına değer veya ölçülere matrah denir<sup>41</sup>.

Modern vergileme yönteminde mükelleflerin matrahlarını belirleyip beyanname marifetiyle vergi dairesine beyan etmeleri asıldır. Vergi dairesi kendisine beyan edilen verilere dayanarak tarhiyata gider. Matrahın mükellef tarafından tespiti esasen literatürde “beyana dayanan tarhiyat” olarak da ifade edilmektedir.

Beyana dayanan tarhta beyan edilen vergi matrahı, aksi vergi dairesince ispatlanıncaya kadar doğruluk karinesinden istifade etmektedir. Yani bu matrah bir çeşit doğruluk karinesinden yararlanmaktadır. Vergiler, kural olarak mükellefin veya vergi

---

<sup>38</sup> Aksoy, a.g.e. s.36-43

<sup>39</sup> Aksoy, a.g.e. s.36-43

<sup>40</sup> Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011, 168.

<sup>41</sup> Şenyüz v.d. a.g.e. s. 168.



sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi önemli vergilerde tarhiyat, mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır<sup>42</sup>.

Genel olarak "beyan sistemi, mükelleflerin kendi vergi unsurlarını herkesten daha iyi bildikleri düşüncesine dayanmaktadır. Bu sebeple vergi dairesinin müdahalesi olmadan, mükelleflerin, kanunlarda gösterilen vergi matrahlarını tespit etmeleri ve bunu bir beyanname ile kendi imzaları altında bildirmeleri uygun ve normal olarak görülmektedir<sup>43</sup>. Başka bir deyişle, beyana dayanan tarh, mükellef beyanının esas alınması ve bildirilen tutar ve unsurlar üzerinden tarh İşleminin yapılmasını öngörmektedir<sup>44</sup>. Beyan esasına göre vergilemede beyan kadar beyanın kontrol ve denetimi de önemli bir noktadır. Bu nokta uyumsuzlukların ortaya çıkma potansiyeline sahiptir.

VUK' un 134'üncü maddesi gereği, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gerekli verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Başka bir deyişle, vergi incelemesinin amacı yükümlünün beyanlarının doğruluğunun denetlenmesidir. Vergilendirme, ilke olarak, beyana dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sağlıklı bir biçimde işleyebilmesinin önde gelen koşullarından birisidir<sup>45</sup>. Vergilendirmede beyan yönteminin esas olması gelir vergileri yanında, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerde de geçerlidir.

Tarh işlemi kısaca, idareyi alacaklı statüsüne kavuşturan ve idarenin alacağını miktar itibariyle tespit eden bir icrai idari işlemdir. Çağdaş vergicilikte tarh işlemi beyana dayanır. Ancak, tarh işleminin beyana dayanan bilgi ve belgeler üzerinden gerçekleştirilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Beyanname ve diğer belge üzerinden yapılan denetim sonuçlarından hareketle de tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. İşte bu sebeple VUK'da, beyana dayalı tarh dışında ikmalen, re'sen ve idarece tarh olmak üzere üç farklı tarh yöntemine daha yer verilmiştir. Öte yandan VUK'un 121. maddesi uyarınca idarece mükellef aleyhine re'sen

---

<sup>42</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık San. Tic. A.Ş., Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 31. Baskı, Ankara, 2013, s. 77.

<sup>43</sup> Adil Nas, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, *AÜHFD*, 61 (4) 2012:1307-1336 s. 1308

<sup>44</sup> Abdurahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi. 2008, s. 60.

<sup>45</sup> Nas, a.g.m. s. 1308.

yapılan düzeltmeler de beraberinde tarh işlemini getirir. Hangi yolla yapılırsa yapılsın yapılan tarh işlemlerinde yapılan hatalar sonuçta bir uyumsuzluğu beraberinde getirmektedir.

### **3.1.2. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespiti**

Türk vergi sisteminde vergilerin büyük kısmı mükellefin beyanına dayanmaktadır. Ve kanun koyucunun yasama sürecinde tanımlamış olduğu matrahlardır. Beyan esasında mükellef tarafından saptanan vergi yine mükellef tarafından idareye bildirilmektedir. Vergi idaresi kendisine beyana edilmeyen matrahların ortaya çıkartılmasında vergi incelemesinden yararlanır.

Vergi hukukunda, mükellefin defter ve diğer belgeleri üzerinden tespit edilen hususlar kullanılarak yapılan ek vergi tarhiyatlarına ikmalen tarhiyat; harici karinelere göre yapılan ek vergi tarhiyatlarına re'sen tarhiyat denilmektedir. Bunun dışında matrahın doğrudan kanun tarafından belirlendiği durumlarda mevcuttur. Bu tip durumlara idarece tarhiyat denir<sup>46</sup>.

#### **3.1.2.1. Matrahın İkmalen Tespiti**

İkmal sözcüğü; tamamlama, bitirme, eksikliğini doldurma anlamına gelmektedir<sup>47</sup>. Sözcüğün bu anlamı, vergi hukukuna uygulandığında, bir vergi tarh edildikten sonra onu tamamlayıcı ikinci bir verginin tarh edilmesini anlatır. Bununla birlikte; teknik olarak, bir vergi tarh edildikten sonra yapılan her tarhiyat, ikmalen vergi tarhı değildir. VUK, ikmalen vergi tarhını, 29'uncu maddesinde tanımlamaktadır. Maddeye göre, ikmalen vergi tarhı; her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmedi<sup>48</sup>.

İkmalen vergi tarhı, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiyle ilgili olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan

---

<sup>46</sup> Şenyüz a.g.e, s. 168.

<sup>47</sup> www.tdk.gov.tr(Erişim:01.07.2014)

<sup>48</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 41.

bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır (VUK. M. 29) . Örnek verecek olursak mükellef, belgelerde yazılı bilgileri defterlere eksik geçirmiştir veya defterlerde yazılı gelirleri beyannamesinde eksik göstermektedir<sup>49</sup>. Bu noktada randıman incelemesi yoluyla bulunan matrah farkının ikmalen tarh edilmesi söz konusu olabilecektir. Randıman hesaplaması aslında bir tür randıman incelemesi olup, işletmelerin girdileri ile çıktıları arasındaki ortalama katsayı ilişkisinden yola çıkarak matrah farkına ulaşmayı hedef alan bir yöntemdir. Esasında bir inceleme tekniğinin temeli, üretilen mamuller ile kullanılan hammaddeler arasındaki ilişkiye dayanır<sup>50</sup>.

### ***3.1.2.2. Matrahın Re’sen Tespiti***

Matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım kanuni koşullar gerçekleştiğinde matrah yine idarece saptanıp re ‘sen vergi tarhı yoluna gidilir. Takdir yoluyla bulunun matrah üzerinden gerçekleştirilen tarha re’sen tarhiyat adı verilmektedir<sup>51</sup>.

Re’sen vergi tarhı VUK’un 30’uncu maddesinde şöyle tanımlanmıştır: Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

VUK’nun EK 1’inci maddesinde idarece yapılan ikmalen tarha karşı uzlaşmaya gidilebileceği hüküm altına alınmıştır. Beyannameye dayalı tarh doğal bir tarh yolu olmasına karşılık, ikmalen tarh olağanüstü bir tarh yoludur. Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu idari işlem, genellikle beyan usulünde belli bir vergi tarhından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir tarh türüdür. VUK’a göre , “İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere

---

<sup>49</sup> Bilici, a.g.e. s. 80

<sup>50</sup> Şenyüz v.d. a.g.e. s. 170.

<sup>51</sup> Şenyüz v.d. a.g.e. s. 171.

veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir” (VUK.m.29/1). Buna göre, ikmalen vergi tarhının yapılabilmesi için;

- i. Daha önce, her ne şekilde olursa olsun bir tarhiyat yapılmış olmalı,
- ii. İkmalen yapılacak tarhiyatta matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmelidir.

İkmalen tarhın özelliği ve matrahın re’sen takdiri ve verginin re’sen tarh edilmesinden ayırıcı yönü, ek matrahın ya da matrah farkının tam ve kesin bir biçimde defter, kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılabilmesi ya da kanuni ölçülerin doğru bir biçimde uygulanarak matrah farkının saptanabiliyor olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, ikmalen tarh kesin belgesel bulgulara dayanır<sup>52</sup>.

### ***3.1.2.3. Matrahın İdarece Tespiti***

Yükümlünün vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve VUK’a göre re’sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı bir kısım durumlarda matrah yine idare tarafından saptanır. Bu tarh işlemi türünü idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayıran nokta, idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır. Verginin idarece tarhı; VUK’ un 29’uncu ve 30’uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir<sup>53</sup>.

## **3.2. Verginin Tebliği**

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

---

<sup>52</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989,

<sup>53</sup> <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

VUK'un Tebliğ Esasları başlıklı 93'üncü maddesi uyarınca tahakkuk fişi dışında kalan ve vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden vesikaların ve yazıların adresleri bilinenlere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliği yapılır<sup>54</sup>. Tebliğ vergileme aşamalarının en önemli aşamalarından biridir. Tebligat sürecinde yapılan usulen yanlışlar temel uyuşmazlık nedenidir. Tebliğ edilemeyen veya usulen yanlış tebliğ edilen bir vergi alacağının tahakkuk ve tahsili gerçekleştirilemez. Dolayısıyla özellikle şekli açıdan tebliğ süreci potansiyel olarak uyuşmazlık kaynağı durumundadır.

### **3.3. Verginin Tahakkuku**

Kanundaki tanıma göre vergi alacağının tahakkuku “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi ” ni ifade etmektedir (VUK m.22). Bu tanımın birinci özelliği, “tebliğ” işlemi bir unsur olarak görmesidir. Burada tarh işleminin tebliğ edilmesi öngördüğüne göre, tanımın, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergi alacağının tahakkukuna ilişkin olduğunu söyleyebiliriz. Kanunda sadece bu tür vergilendirme için tahakkukun tanımlanmasının nedeni, diğer tahakkuk nedenlerinde, tahakkukun tarh veya tahsil işleminden ayrı (bağımsız) bir aşama oluşturmaması olabilir. Tanımın ikinci özelliği ise, maddî vergi hukuku anlamında bir aşamayı (safhayı) tanımlamasıdır. Bu bağlamda Aziz Taşdelen vergi alacağının taraflar arasında “kendiliğinden belirgin hale geliş” aşaması olarak tanımlamaktadır. Tahakkuk aşamasında gözlenen uyuşmazlıklar genel olarak vergiyi sonlandıran zaman aşımıyla ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Tahakkuk zaman aşımı dolan bir verginin tarh ve tahsili imkansızlaşmaktadır. Tahakkuk zaman aşımı dolup dolmadığına ilişkin görüş ayrılıkları tahakkuk arasında ki uyuşmazlığın temel kaynaklarından birini oluşturmaktadır.

---

<sup>54</sup> Aksoy, a.g.e. s.36-43.

### 3.4. Verginin Tahsili

Verginin tahsili kanuna uygun şekilde verginin ödenmesidir. Tahsil veya ödeme, vergi sürecinin son safhasıdır. Tahsil, verginin alınmasının idare tarafını; ödeme ise, mükellef tarafını ifade eder<sup>55</sup>.

Vergilemenin ayrılmaz bir parçası olan tahsilat işlemi, tarihi sosyal bir olgu olarak kendini göstermektedir. Bir ülkede belirli bir zamanda mevcut olan hukuki, mali ve ekonomik düzene göre oluşan vergi tahsilat ve ödeme yöntemleri “tahsilat sistemi” olarak adlandırılmaktadır. Tarihi gelişim süreci boyunca tahsilat sistemi toplumların iktisadi, sosyal ve siyasal gelişme ve olgunlaşma aşamalarını takip etmiş ve birçok safhalar geçirmiştir. Belirli bir dönemde, vergi tahsilat ve ödeme yöntemlerinden sadece birini tek başına değil, genellikle diğerleri ile birlikte uygulanması söz konusu olmuştur. Bu nedenle, nispi ve karma nitelik taşıyan tahsilat sistemi, her devirde ve her mekânda, o zamanın koşullarına uygun bir şekle bürünerek hüküm sürmüştür. Tahsilat sistemi, biri devlet yönünden, diğeri de mükellef yönünden olmak üzere iki açıdan incelenebilir. Tahsilat sistemini oluşturan ve devlet tarafından kullanılan teknikler vergi tahsilat yöntemleri, mükellefe tarafından kullanılan metotlar ise vergi ödeme yöntemleri olarak adlandırılmaktadır<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> Aksoy, a.g.e. 36-43.

<sup>56</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi, Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, 2003, s. 31.

## **BÖLÜM 2:**

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ VE UZLAŞMA MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ**

#### **1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**

Mükellef ve idare arasında yukarıda sayılan nedenlerden dolayı ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları iki yolla çözülür. Bu yollar, adli süreçte çözüm ve idari süreçte çözüm yoludur. Çalışmanın bu bölümünde çözüm yolları genel olarak ele alınmış olmakla birlikte özel olarak idari çözüm yolu olan uzlaşma mekanizması üzerinde durulmuştur. Uzlaşma mekanizmasının işleyişi ve uygulama sonuçlarının Anayasal vergileme ilkeleri ile ne derece örtüştüğü incelenmiştir.

#### **2. Vergi Uyuşmazlıklarının Adli Süreçte Çözümü**

Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan ikinci yöntem "yargısal çözüm yolu" olarak adlandırılabilir. Vergisel uyuşmazlıkların barışçıl yollara başvurulmasına rağmen çözülememesi veya barışçıl yollara başvurulmak istenmemesi durumunda uyuşmazlığın dava yoluyla yargısal çözümü yoluna gidilir. Uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümlenebilmesi çözümsüzlüğün taraflarına sağlanmış Anayasal bir haktır. Zira, Anayasamızın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36'ncı maddesine göre herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Genel olarak, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi davasının kapsamını oluşturmaktadır.

Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan VUK'un 378'inci maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için, uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, hakediş sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak VUK' un vergi hatalarına ait bölümleri hariç tutulmuştur.

Vergi Usul Kanunu kapsamı itibariyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanundan daha dardır; AATUHK vergi ve benzerlerinin yanı sıra her türlü kamu alacağının tahsil aşamasını düzenlemektedir. Öte yandan Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi de vergi mahkemelerinin görevini düzenlerken "...ve benzeri mali yükümler..." ibaresi ile vergi mahkemelerinin yetki alanı genişletilmiş ve 6183 sayılı Kanun'a ilişkin tüm uyuşmazlıkları da Vergi Mahkemesi görev alanına almıştır. Bu düzenleme vergi mahkemelerinin görev alanı ile ilgili bazı tereddütleri ortaya çıkardığı için 3410 sayılı kanun ile vergi mahkemelerinin görev alanı vergi, resim, harç ve mali yükümlülüklerin tahsil aşamasındaki anlaşmazlıklarla sınırlandırılmıştır<sup>57</sup>.

Vergi, resim, harç ve mali yükümler tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklarla sınırlandırılmıştır<sup>58</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının adli süreçte çözümünün vergi mahkemelerinde yoksa Bölge idare mahkemelerinde mi dava edileceği tartışmalı bir konudur (İYUK m.2).

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2'inci maddesinde;

---

<sup>57</sup> Öncel, v.d. a.g.e. s.190

<sup>58</sup> Öncel, v.d. a.g.e. s. 190.



-İdari işlemler hakkında yetki şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,

-“İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtemel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları idari yargıda bakılmakta olan idari dava türleri içerisinde yer almaktadır”, denilmektedir. Vergilendirme idari bir işlem olarak kabul edilmesi halinde vergi uyuşmazlıklarının adli çözümü idare mahkemelerinde aranmaktadır<sup>59</sup>.

Bununla birlikte her ne kadar vergi anlaşmazlıklarından doğan uyuşmazlıkların çözüm yeri idari yargı da olsa idari yargının da yetkisinin sınırları vardır. Buna göre İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.

Vergi davalarının konusu idare ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıklardır. Vergi davalarında davanın konusu Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre vergi davası açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi veya takdir, tadilat komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının adli çözüm yollarının amaç ve kapsamı dışında kaldığı için ayrıntıya girilmemiştir. Sadece içindeki yerinin belirlenmesiyle yetinilmiştir.

### **3. Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Süreçte Çözümü**

Vergi uyuşmazlıklarını adli sürece taşınmadan çözümünü amaçlayan idari çözüm yolları literatürde farklı biçimlerde ele alınmaktadır. Bir kısım araştırmacı “uzlaşma” ve “Hata Düzeltme” mekanizmalarını idari çözüm yolu olarak kabul ederken, diğerleri

---

<sup>59</sup> Candan, a.g.k. s.212-213.

“Uzlaşma” ve “Hata Düzeltme” nin yanında “Pişmanlık ve İslah” ile “Cezada İndirim”i de uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolu olarak kabul ettikleri görülmektedir. Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya (2011); Kırbaş (2012); Şenyüz, Yüce ve Gerçek (2011) “Uzlaşma” ve “Hata Düzeltme” yollarını idari çözüm yolu olarak kabul etmektedir. Şenyüz, Yüce ve Gerçek “Uzlaşma” ve “Hata Düzeltme” yanında “Üst Makama Başvuru” yolunu da idari çözüm yolları arasında kabul etmektedir<sup>60</sup>. Akdoğan; Pehlivan; Tosuner ve Arıkan ise “Uzlaşma” ve “Hata Düzeltme”, “Pişmanlık ve ıslah” ile “Cezada indirim” uygulamalarının tamamını uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolu olarak kabul değerlendirmektedir.

Literatürdeki farklılık esasen uyuşmazlık algısından kaynaklanmaktadır. Uyuşmazlık taraflar arasında vuku bulan ve her iki tarafında haklılık iddiasında bulunmasına dayanan bir durum olarak algılayan yazarlar pişmanlık ve ıslah mekanizması ile cezada indirimi uyuşmazlık olarak kabul etmemektedir. Uyuşmazlığı bu biçimde kabul eden taraflara göre “hata düzeltme” ve “uzlaşma mekanizması” doğmuş, var olan ve idare tarafından tespit edilmiş ve mükellef tarafından kabul edilmeyen vergilendirmeye ilişkin bir konuya yönelik anlaşmazlığa dayandığı için bunların çözümünün idari aşamada gerçekleştirilebileceği kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, “Pişmanlık ve ıslah” ile “Cezada İndirim” uygulamaları esasen vergi cezalarından kurtulma amacıyla kullanılacak yollar olarak değerlendirilmekte ve idari çözüm yolu olarak kabul edilmemektedir<sup>61</sup>. Çünkü, her iki uygulamada da tarafların vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak çatışma halinde olmadıkları kabul edilmektedir. Ancak, Pişmanlık ve ıslah ile cezada indirim uygulamaları çatışma potansiyeli taşıyan konulara ilişkin olup, ortaya çıkmamış uyuşmazlıkların önlenmesini amaçlamaktadır. Çatışma potansiyelini idari süreçte ortadan kaldırıyor olmaları nedeniyle idari çözüm yolu olarak kabul edilmektedir.

Küçükkaya (2008), “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü” adlı doktora tez çalışmasında uzlaşma mekanizmasının yapısını hukuki açılardan ele alarak

---

<sup>60</sup> Şenyüz v.d. a.g.k. ss. 263.

<sup>61</sup> Şenyüz v.d. a.g.k. ss. 264.

Anayasal ilkeler bağlamında değerlendirilmiştir<sup>62</sup>. Uzlaşma kurumunun teorik altyapısı ve uygulamadaki görünümü eleştiri ve önerilerle birlikte ele alınmıştır. Uzlaşma, mükellef-idare ilişkisinin zedelenmeden devamını sağlayan vergiye gönüllü uyumu artıran bir diyalog yöntemi olarak kabul edilerek sistem içinde varlığının korunmasına dikkat çekmiştir. Uyuşmazlıkların idari süreçte çözümünün önemine dikkat çekilen bu çalışmada idari çözüm yolları, literatüre uygun biçimde; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve hata düzeltme olarak esas alınmıştır.

Uzlaşma Mekanizması: Vergi konusu, idare ile mükellef arasında en çok uyuşmazlık yaratan alan olması ve vergilendirme süreci ve vergi uyuşmazlıkları vergi idaresini, vergi mahkemesini ve Danıştay'ı uzun süre meşgul etmektedir. Bu nedenle kanun koyucu bu noktadan hareket ederek VUK'nun 376'ncı maddesi ile ilk adımı 1961 yılında atarak, vergi cezalarında kısmen de olsa bir uzlaşma niteliğindeki "Ceza İndirme" kurumunu vergi sistemimize kazandırmıştır. Daha sonra, ceza indirmeden daha geniş ve gerçek anlamda anlaşma olan uzlaşma kurumu 1963 yılında 205 sayılı kanunla vergi hukukumuzda girmiştir<sup>63</sup>. Uzlaşmayı diğer idari çözüm yollarından ayıran özelliği vergi uyuşmazlıklarının büyük bir çoğunluğunun uzlaşma yolu ile çözümlenmekte olmasıdır.

Pişmanlık ve ıslah: Bu düzenlemeyle güdülen amaç, işlemiş oldukları vergi suçu nedeniyle pişmanlık duyan iyi niyetli mükelleflere işlemiş oldukları suçu itiraf etmeleri durumunda cezai işlem uygulanmayarak belki de hiç alınamayacak verginin tahsilini sağlamak ve de bu arada halkın vergi ahlakını geliştirmektir. VUK'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren(360'ncü maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dâhil), Kanun'a aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere bu kanunda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez. Böylece bu düzenleme ile vergi kaybı gerçekleştikten, vergi eksik ödendikten sonra dahi mükellef özgür iradesi ile pişmanlık ve ıslah yoluyla vergi kaybına engel olursa kendisine vergi cezası

---

<sup>62</sup> Mehmet Küçükkaya, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2008.

<sup>63</sup> Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995, s.697.

kesilmemektedir. Bu kurum sayesinde işlenmiş ve tamamlanmış vergi suçunun cezalandırılmasından vazgeçilmektedir<sup>64</sup>.

Cezalarda İndirim: Cezalarda indirim kurumunun vergi hukuku sistemimize getirilmesinin en önemli nedeni, vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesini sağlayarak dava konusu yapılmasını engellemektir. Vergi idaresi bu nedenden dolayı alması gereken vergi cezasının bir kısmından vazgeçmektedir. Vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümlenmesi için öngörülen diğer bir düzenleme cezalarda indirim kurumudur. VUK 376'ncı madde ile düzenlenmiştir. Adlarına tarh edilen vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın kabul ederek ve ödeyerek iyi niyet gösteren mükelleflerin vergi cezaları belli koşullar altında indirilmektedir<sup>65</sup>. Re'sen, idarece ve ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve VUK'nun 376'ncı maddesinde gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarını mükellef ya da vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK'da düzenlenen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden başlayarak 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse mükellef veya ceza sorulusundan vergi ziyai dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir<sup>66</sup>.

Vergi Hataların Düzeltilmesi: Vergilendirme işlemlerindeki bazı aksaklıkların giderilmesi amacıyla düzenlenmiş barışçıl idari bir süreçtir. VUK'nun 116 ile 126'ncı maddeleri vergi hatalarını ve düzeltme yolunu tanımlanmıştır. 116'ncı maddeye göre vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasıdır. Matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olması hesap hatası olarak kabul edilirken; mükellefin

---

<sup>64</sup>Kızılot a.g.k. ss. 169-170.

<sup>65</sup>Kızılot a.g.k. ss. 169-170.

<sup>66</sup>Kırbaş, a.g.e., ss. 193-194.

şahsında hata, mükellefiyette hata, vergi mevzuunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata ise vergilendirme hatası olarak kabul edilmektedir<sup>67</sup>.

Vergi hataları, mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkabileceği gibi açık ve mutlak vergi hataları idare tarafından da fark edilebilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi mükellefin yazılı başvurusu üzerine yapılabileceği gibi açık ve mutlak vergi hataları idare tarafından re'sen de düzeltilebilir. Bu durumda mükellefin dava açma hakkı saklıdır. Mükellef hata düzeltmeyi, hatanın ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen tarihten itibaren zaman aşımı süresi yani 5 yıl içinde isteyebilir. Hata, vergi idaresi tarafından bu süre içinde re'sen de düzeltilebilir. Hata düzeltmede karar verme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi idaresi mükellefin düzeltme talebine 60 gün içinde cevap vermelidir. Cevap verilmezse talep reddedilmiş sayılır. Mükellefin düzeltme talebi kabul edilirse fazla ya da eksik düzenlenen vergi silinir ya da vergi ödenmişse ödenen vergi geri verilir. Düzeltme talebi reddedilirse, mükellef kalan süreye göre vergi mahkemesine ya da şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvuruda bulunabilir. Vergi uyuşmazlıklarının düzeltme yoluyla giderilmesi, subjektif vergi işlemleri açısından verginin kanuniliğinin sağlanmasına hizmet eder. Düzeltme yolu kamu gelirlerinin idari denetimi kapsamına girmektedir. Hatalı vergilendirme işlemi ortadan kaldırarak düzeltilen miktar kadar vergi borcunu sona erdirir<sup>68</sup>.

Yukarıda bu konuda yapılan doktora ve yüksek lisans tez çalışmalarında da kabul edildiği gibi, bizde çalışmamızda “Hatalarda Düzeltme”, “Cezada indirim”, “Pişmanlık ve ıslah” ile “Uzlaşma Mekanizması” idari çözüm yolları olarak ele almayı uygun gördük. Çünkü, bu meseleler esasen mevcut ve potansiyel bir anlaşmazlığı adli sürece taşımadan sulhe bağlamaya yardımcı olmalarıdır. Çalışmanın konusu ve kapsamı gereği idari çözüm yollarından olan uzlaşma mekanizması diğerlerine oranla ayrıntılı açıklamayı gerektirmektedir. Bu nedenle Uzlaşma Mekanizmasının işleyişi aşağıda ayrıca ele alınmıştır.

---

<sup>67</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2007, ss.134-138.

<sup>68</sup> Öncel, v.d. a.g.e., s. 174.

### 3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Hata Düzeltme Yoluyla Çözümü

Vergi Hatalarının Düzeltilmesi: Vergilerin olduğu ortamda hataların olması kaçınılmazdır. Vergi ile ilgili işlemlerin ne kadar karışık olduğu bilinen bir gerçek olup, bir de vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi vergi hatalarının oluşmasını daha da kaçınılmaz kılmaktadır. İşte bu gibi nedenlerle vergi hukukunda hatalara ve bu hataların düzeltilmesine yer verilmiştir. Vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltileceği gibi, mükellefin müracaatı üzerine de düzeltilebilir. Düzeltmeye yetkili olan ilgili vergi dairesi müdürüdür.

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

VUK'un 116'ncı maddesinde vergi hatasının tanımı yapılmıştır. Buna göre bir işlemin vergi hatası olabilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar<sup>69</sup>;

I. Haksız bir işlem olması. (İşlem hukuka ve kanuna aykırı olmalı)

II. Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi yahut alınması. (İşlem vergi matrahını etkilemeli)

III. Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünde olması. (İşlem VUK'nun 117'inci ve 118'inci maddelerinde belirtilen hata türünden olmalı)

IV. Hatanın hem vergi idaresi hem de yükümlü tarafından yapılabilmesi.

Vergi hataları mükelleflerden istenen ya da alınan vergi miktarına yöneliktir. Aynı zamanda vergi hataları tamamen açık, hiçbir yorum ve tartışmaya gerek duyulmayacak türden yanlışlıklar olmalıdır. Aksi halde tartışmaya ve yoruma açık konularda idari yoldan çözüm mümkün değildir; çünkü bu tür yorum getiren uyuşmazlıkların yargı mercilerinde çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Hukuki

<sup>69</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e. 2003, s.94.

uyuşmazlıklar düzeltme konusuna girmez. Düzeltme ise; vergi hatalarının yargı merciine gidilmeksizin hatanın ilgili vergi idaresince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir<sup>70</sup>.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır<sup>71</sup>.

### **3.1.1. Vergi Hatalarının Türleri ve Kapsamı**

Vergi hatalarının gerek mevzuatta ve gerekse teoride iki ana eksende sınıflandırıldığı gözlenmektedir. Buna göre vergi hataları ilk olarak “Hesap Hataları” şeklinde gruplandırılmaktadır. Bu grup içinde; “Verginin Matrahında Hata”, “Verginin Miktarında Hata”, ve “Verginin Mükerrer Olması” olmak üzere üç hata unsuru yer almaktadır. Vergi hatalarının ikinci grubu ise “Vergilendirme Hataları” olarak tanımlanmakta ve dört alt unsur yer almaktadır. Bunlar; “Mükellefin Şahsında Hata”, “Mükellefiyette Hata”, “Verginin Konusunda Hata” ve Vergilendirme ve/veya Muafiyet Döneminde Hata” olarak sayılmaktadır. Bu hata türleri hakkında açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.1.1.1. Hesap Hataları**

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hatalarıdır. Bu hataların beyana dayanan vergilerde mükellef kaynaklı diğer vergilerde ve beyanname üzerinde yapılan denetim durumlarında ise vergi idaresi kaynaklı olduğu gözlenmektedir. Diğer bir ifadeyle hesap hataları mükellef veya idare odaklı olarak gerçekleşebilmekte ve uyuşmazlığa neden olabilmektedir. VUK’un 117’inci maddesinde düzenlenen hesap hatalarına aşağıda yer verilmiştir.

---

<sup>70</sup> Mehmet Tahir Ufuk, **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:12, 1998, s.30

<sup>71</sup> Bilici, a.g.e. 2003, s.125.

### **3.1.1.1.1. Verginin Matrahında Hata**

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

Matrah hataları, bazı belgeler üzerinde eksik veya fazla hesaplanması sonucu ortaya çıkabilen hatalardır. Rakamların yanlış yazılması veya indirimlerin gereğinden az veya çok olması da matrah hatası olarak kabul edilebilir. Matrah hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın kişinin takdirinden veya değerlendirilmesinden kaynaklanmaması gerekir. Örneğin, yükümlünün, emlak vergisine esas teşkil eden gayrimenkulün değerini yüksek takdir etmesi sonucu fazla vergi vermesi, matrah hatası olarak değerlendirilmez.

Matrah hataları genellikle basit yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin, konut kira gelirine ilişkin istisna uygulanmamış, yada gayrisafi iratlarından götürü giderin düşülmemiş olması, beyannamedeki bir toplama ya da çıkartma hatası sonucu matrahın yüksek veya düşük gösterilmesi, zararların karlara takas ve mahsubunun yapılmamış olması, açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin diğer gelirlerle birlikte beyan edilmiş olması gibi yanlışlıklar, vergi matrahının eksik ya da fazla gösterilmesi sonucu çıkan hatalardır<sup>72</sup>.

### **3.1.1.1.2. Verginin Miktarında Hata**

Vergi miktarında hatalar, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması mahsupların yapılmamış olması veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır (VUK, 117. Mad.).

Bu tanıma göre vergi miktarındaki hatalar, vergi oranının, kanunda gösterilen orandan az veya çok uygulanması, artan oranlı vergilerde basamakların yanlış uygulanması, yurt içi veya yurt dışında ödenen vergilerin az veya fazla indirilmiş olması, gerçek kişilerin ücretlerinde indirilecek özel indirim az veya fazla indirilmiş

---

<sup>72</sup> Kızılot, a.g.k. s. 98.



olması verginin miktar olarak yanlış hesaplanması sonucunu doğurmaktadır. Bu işlemlerde kasıt olmadığı sürece hesap hatası olarak kabul edilmektedir.

### **3.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması**

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

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

### **3.1.1.2. Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları mükellefin ve mükellefiyetin belirlenmesi aşamasında yapılan yanlışlıklar şeklinde tanımlanabilir. Mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ve vergilendirme dönemiyle ilgili olabilen bu hatalar, genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme işlemlerden doğmaktadır.

Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanmaktadır<sup>73</sup>.

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

#### **3.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata**

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

---

<sup>73</sup> Kızılot, a.g.e., s. 101.

### **3.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata**

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

Kanunda da anlaşıldığı gibi, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek vergi kapsamı içerisine alınması ya da vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan bir kişi veya kurumun vergilendirilmesidir. Örnek verecek olursak vergi muafiyeti tanınmış bir vakıftan vergi istenmesi mükellefiyete hata olayına örnek teşkil edebilir.

### **3.1.1.2.3. Verginin Konusunda Hata**

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

Verginin mevzuu üzerinde vergi alınan şeyi ifade eder. Vergilerin konusu açıkça vergi kanunlarında gösterilir. Kanunlarda açıkça vergi konusu kapsamı içerisinde gösterilmeyen bir şeyin vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilerek işlem yapılması ya da vergi konusu içerisinde olmakla beraber istisna kapsamı içerisinde olan bir şeyin vergilendirilmek istenmesi, vergi hatası olarak kabul edilir<sup>74</sup>.

### **3.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata**

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK, 118. Mad.).

Herhangi bir vergi ile ilgili olarak vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanması bu hata türüne bir örnektir. Örneğin; Emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi birer vergilendirme hatasıdır.

---

<sup>74</sup>Kızılot, a.g.e., s. 102.

### 3.1.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK'nda vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre yapılmaktadır. Düzeltme işlemi başlıca iki şekilde gerçekleşir. Bunlardan ilki vergi dairesince yapılan re'sen düzeltmedir. Bu yolda idare, bir düzeltme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Düzeltme yollarından ikincisi ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan ve mükellefin matrahı hatalı olarak eksik/fazla bildirmesi durumunda ek beyanda bulunarak düzeltme isteminde bulunmasıdır.

#### 3.1.1.3.1. Re'sen Düzeltme

VUK 121. maddesinde ele alınan re'sen düzeltme, idarece tereddüde neden olmayacak şekilde açık ve mutlak vergi hatalarının, herhangi bir başvuru olmaksızın kendiliğinden düzeltilmesidir.

Vergi hatalarının açık olması herhangi bir incelemeye gerek duyulmaksızın ilk bakışta anlaşılabilir olma ve lâfzî yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeyen nitelikte olmayı ifade etmektedir. Mutlak olmadan kasıt ise, doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmaması anlamına gelmektedir<sup>75</sup>. İdare tarafından yapılan re'sen düzeltmeler idari işlem niteliği taşımakta ve mükellefler bu düzeltme sonucu aleyhlerine bir durum ortaya çıkması halinde dava açma hakları bulunmaktadır. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin, düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklı tutulmuştur. Düzeltme müessesesi ile mükelleflerin dava açma haklarının saklı kalması onlara ek güvence sağlayan bir durum olarak önem taşıdığı ifade edilebilir.

Vergi dairesi re'sen düzeltme yetkisini sadece düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde kullanabilir. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi idaresince yapılan re'sen düzeltmenin mükellef açısından iki farklı sonucu ortaya çıkabilir. Bunlardan biri yapılan düzeltmenin mükellef aleyhine olmasıdır. Böyle bir durumda mükellef, kendisine durumun tebliğinden itibaren, otuz gün içinde dava açma imkânı

---

<sup>75</sup> Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1994

bulunmaktadır. İkinci bir durum ise yapılan düzeltmenin mükellef lehine olmasıdır. Yine bu durumda da mükellefin alacaklı olması halinde fazla ödemiş olduğu kısmı geri almak için düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurması gerekmektedir. Bu süre içinde başvurmaması halinde alacak hakkının sakıt olacağı VUK 120'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

### **3.1.1.3.2. Başvuru Üzerine Düzeltme**

Mükellef vergi hatası olduğu gerekçesiyle doğrudan dava açma süresi içinde dava açabileceği gibi ilgili vergi dairesinden hatanın giderilmesi talebinde de bulunabilir. VUK 122'inci maddede yer verilen başvuru üzerine düzeltmede, mükellefler düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak bir dilekçe ile talep etmektedirler.

Mükellefler bağlı olduğu vergi dairesine düzeltme talebinde bulunacaktır. Bununla birlikte stopaj yoluyla ödenen vergilerde düzeltme, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden talep edilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu 100'üncü maddesi doğrultusunda genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler, yaptıkları kesintiler için beyanname vermezler. Bu nedenle bunlar tarafından yapılan kesintiden dolayı düzeltmeyi talep eden kişi, diğer gelir unsurları dolayısıyla bağlı olduğu vergi dairesinden, eğer bağlı olduğu bir vergi dairesi yoksa ikametgâhının bulunduğu vergi dairesinden düzeltme talep edebilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde mükelleflerin özellikli durumlar dışında vergi dairesine bizzat başvuruda bulunması gereklidir. Ancak Maliye Bakanlığı, vergi dairelerinin işlem sayısının gereksiz yere artmasına ve zaman kaybına yol açmamak nedeniyle her mükellef adına ayrı ayrı düzeltme yaptıktan sonra toplu düzeltmeye gitme imkânı getirmiştir<sup>76</sup>.

Mükellef dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunabileceği gibi düzeltme zamanaşımı süresinde olmak şartıyla dava açma süresi geçtikten sonra da vergi

---

<sup>76</sup>Şenay Oto, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi*, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 95, 1996, s. 71

hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunabilir. Mükellefin başvurusu üzerine dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebine konu olan vergi hataları genellikle ikmalen, re'sen ve benzeri şekilde yapılmış ilave tarhiyat durumlarında görülmektedir. Vergi işleminde vergi hatası olduğunu iddia eden mükellef doğrudan dava açma yoluna gitmektense idareye başvurup, hatalı işlemin düzeltilmesini talep edebilir. Mükellef vergi idaresinden vergi hatasının bulunduğu idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makamın olmaması halinde işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde isteyebilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunan mükellefin başvurusu kabul edilmesi halinde mevcut hata çözümlenmiş olacaktır. Mükellefin vergi dairesine yaptığı düzeltme talebinin reddedilmesi de olasıdır. Ancak düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda mükellef ya Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla ya da yargı yoluna başvurarak hatanın giderilmesini talep edebilir.

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvurular VUK 124'üncü maddesi kapsamında düzenlenmektedir. VUK'nun 124'üncü maddesinde, *“vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir”* hükmüne yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı ve Danıştay kararlarından hareketle, şikâyet yoluyla başvuru hakkını kullanmak isteyen mükellefin öncelikle düzeltme zamanaşımı içinde düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunması ve bu talebin reddedilmesi şartı arandığı görülmektedir. Aksi takdirde mükellefin doğrudan Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla başvuru hakkı bulunmamaktadır. Şikâyet yoluyla başvurunun düzenlendiği VUK 124'üncü maddesinde şikâyet yoluna hangi süre içinde başvurulması gerektiğine ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte teamülen bu haktan, düzeltme zamanaşımı içinde faydalanabileceği kabul edilmektedir<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup> N.A Ünal, **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları**. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, 2004, ss.29- 43.

Mükellefin yaptığı şikâyet başvurusunun reddedilmesi de mümkündür. Bu durumda Maliye Bakanlığının şikâyeti reddetmesi veya altmış günlük süre içinde cevap vermemesi veya kesin olmayan bir cevap vermesi halinde söz konusu mükellef için idari yollar tükenmiş olacaktır. Bu durumda mükellef şikâyet başvurusunun reddi veya reddedilmiş kabul edilmesinden itibaren dava açma süresi içinde konusuna göre Danıştay, idare mahkemeleri veya vergi mahkemelerinde dava açabilecektir. Ancak şikâyet yoluna başvuran ve talebi reddedilen veya reddedilmiş sayılan mükellef için görevli mahkeme vergi mahkemeleridir<sup>78</sup>.

### 3.2. Cezalarda İndirim

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

Vergi hukukunun 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi ile düzenlenen cezada indirim adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın, kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin, vergi cezalarında belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Başlangıçta, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamaya, daha sonra idarece yapılan tarhiyatlar da dâhil edilmiştir<sup>79</sup>.

Bazen yanlışlıkla bazen de bilgisizlik yüzünden vergi ziyasına neden olabilen vergi mükellef veya sorumlularını; kasten vergi ziyasına sebebiyet veren mükellef veya sorumlularına nazaran daha hafif vergi cezası kesilmesini öngören cezalarda indirim müessesesi; vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmesini engelleyerek, idari yargının yükünü hafifletmektedir. Kısacası, cezalarda indirim, ilave olarak alınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellefle idare arasında, tutarları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade etmektedir. VUK'nun 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim

---

<sup>78</sup>Ali Çakmakçı, **Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usuller**, *Vergi Dünyası Dergisi*. 28 (332):2009, ss. 119- 124.

<sup>79</sup>Kızılot, a.g.e., s. 137.

müessesesi; itiraz etmeyen kişinin vergi ve cezasını kabul etmesi halinde, mükellefe cezanın bir kısmını indirimli ödeme hakkı tanımaktadır<sup>80</sup>.

Cezada indirim uygulaması esas olarak uzlaşma mekanizması içinde değerlendirilebilir. Ancak, uzlaşma kapsamında ceza indiriminin yapılabilmesi için mükellefin, uzlaşma için gerekli şartları taşıması ve uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir. Oysa cezada indirim uygulamasında ise mükellefin cezayı ödemeyi kabul etmesi ve ödemesi halinde, ayrıca mükellefin özel bir talebi olmadan, cezada indirim ödeme aşamasında gerçekleştirilmektedir. Diğer bir fark ise uzlaşmada indirim oran ve miktarları belirli olmayıp uzlaşma sürecinde gerçekleştirilen pazarlık sonucunda indirim miktar ve oranları belirlenmektedir. Oysa cezada indirim uygulamasında VUK 376'de

- ✓ Kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı;
- ✓ Müteakiben kesilen cezaların üçte biri;
- ✓ Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri

oranında indirileceği kanuni ölçü olarak tanımlanmıştır.

Cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmek için; indirim talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılması gerekmektedir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhataba tebliğ olundukları tarih, başvuru süresi hesaplanırken dikkate alınmamaktadır.

### **3.3. Pişmanlık ve Islah**

Pişmanlık ve ıslah, mükelleflerin kanuna aykırı fiillerine bağlı vergi kayıplarının vergi idaresine kendiliğinden bildirmesi olarak tanımlanabilir. Mükellefin kanuna aykırı işlemlerini kendiliğinden beyan etmesini sağlamak için uyarıcı olarak ceza uygulamasından vazgeçilmesi prensip olarak kabul edilmektedir. Özellikle

---

<sup>80</sup>Elif Pazarlıoğlu, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, s. 23-24.

beyannamelerini çeşitli sebeplerle süresinde vermeyen mükelleflerin cezadan kurtulmak için ilk başvurdukları yolun “pişmanlık ve ıslah” uygulaması olduğu görülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah; VUK 371’de belirtilen beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur niteliğindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, belli koşulları yerine getirmeleri şartıyla, vergi ziyai cezası kesilmemesi yönündeki uygulama olarak tanımlanmaktadır<sup>81</sup>. Vergi kanunlarının ihlaline bağlı olarak vergi ziyayı meydana gelmemiş ise pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı ve gereği de ortadan kalkmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah uygulaması kapsamında vergi ziyai cezasından kurtulmanın en temel şartı vergi idaresinin kanuna aykırı fiilleri tespit etmek üzere girişimde bulunmamış ve/veya tespit etmemiş olmasıdır. Bu koşulda mükellefin kendi kendini ihbar etmesi ve beyan üzere tahakkuk ettirilen vergiyi zamanın da ödeyeceğini kabul etmesi halinde vergi ziyai cezası düzenlenmemektedir. Ancak, pişmanlık ve ıslah kapsamında beyana bağlı geç tahakkuk ettirilen verinin geciktirilmesinden dolayı pişmanlık zammı cezası kesilir. Bu ceza, geç tahakkuk ettirilen vergi üzerinden vadesine göre gecikme zammı oranında belirlenmektedir<sup>82</sup>. Akın, *Pişmanlık zammının*, Hukuki niteliğini göz önüne alarak, pişmanlık zammının caza olarak değil, beyanname kapsamı tahakkuk ettirilen verginin geç ödenmesi dolayısıyla bu vergi üzerinden alınan bir faiz niteliğinde değerlendirilmesi gerektiğine dikkat çekmektedir<sup>83</sup>.

Hesaplanan ve tahakkuk ettirilen pişmanlık zammının on beş gün içinde mükellefler tarafından ödenmesi zorunlu olup, ödenmemesi halinde pişmanlık ve ıslah

---

<sup>81</sup> Vergi ziyai suçu VUK 341’de, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi, Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere göre verilmesine sebebiyet vermek olarak tanımlanmıştır.

<sup>82</sup> Uygulanacak “Gecikme Zammı Oranı” AATUHK’un 51. Maddesinde belirtilmektedir. 2014 yılı için bu oran 2010/965 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca 19/10/2010 tarihinden itibaren her ay için 1.40 olarak uygulanmaktadır.

<sup>83</sup> Vahit Yaşar Akın, **Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi**, [www.alomaliye.com/vuk\\_tebliğleri/vuk\\_280.htm](http://www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_280.htm). (Erişim: 25.06.2014).



kapsamında mükellefe tanınan vergi ziyayı cezasına ilişkin ayrıcalıktan yararlanma hakkı kaybolmaktadır<sup>84</sup>.

Pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olup, beyana dayanmayan mükellefiyetler açısından pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak mümkün olmamaktadır<sup>85</sup>. Beyana dayanan vergilere ilişkin pişmanlık ve ıslah hakkından yararlanabilmek için aranan temel şartlar VUK 371’de tanımlanmıştır. Buna göre;

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

olarak sayılmaktadır. Bu koşulların ihlali halinde pişmanlık ve ıslah hakkından yararlanılamamaktadır. Bunların dışında pişmanlık ve ıslah hakkından yararlanılamayacak diğer haller ise;

- ✓ Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsup gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması ya da beyannamede matraha ilişkin bilgilerin olmaması,
- ✓ Beyannamenin pişmanlık talebiyle verilerek bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi veya pişmanlık ve ıslah

---

<sup>84</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e. 2003, s.94-95.

<sup>85</sup> Necdet Tırışkan, **VUK’ un Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlık Etkisi**, *Vergi Sorunlar Dergisi*, Sayı:37, İstanbul, 1992, s. 60.

hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması olarak sayılmıştır<sup>86</sup>.

- ✓ İlk durumda ek vergi tarhının yapılmaması ve pişmanlık cezasının uygulanmasının imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla pişmanlıktan yararlanma talebin de yersiz olacaktır. İkinci durumda ise; pişmanlıktan yararlanma şartlarının kaybolması söz konusu olup bu durumda pişmanlık ve ıslah talebinin anlamı kalmamaktadır.

Bu hallerde ıslah ve pişmanlıktan yararlanma talebinde bulunulması mükellefleri usul suç ve cezaları ile karşı karşıya bırakacaktır. Çünkü, pişmanlık ve ıslah vergi ziayı cezasından kurtulma imkânı sağlamakta; ancak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesini engellememektedir. Dolayısıyla, mükellefin, vergi ziayı suçu oluşturmayan fiili için, pişmanlıktan yararlanmak istemesi halinde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası ödeme yükümlülüğü kendiliğinden doğacaktır. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (238 seri nolu) hükümlerine göre; pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi ya da ödenecek vergi çıkmaması halinde pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği, iki kat birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı ve gerek görülmesi halinde mükellefin incelemeye sevk edilebileceği belirtilmiştir<sup>87</sup>.

### 3.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından en önemlisi ve uygulamada da en çok başvurularak kullanılan çözüm yolu uzlaşma mekanizmasıdır. Uzlaşma; kelime anlamı olarak belirli bir konu üzerinde “uyuşma”, uzlaşmak ise; “aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırarak sulh olmak” ya da “uyuşmak, barışmak” olarak tanımlanmaktadır<sup>88</sup>. Barışın bir anlamı da sulh

---

<sup>86</sup> Mehmet Yaşın, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi**, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:174 2007, s.96-97.

<sup>87</sup> 238 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; 02 Mart 1995 Tarihli ve 22218 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

<sup>88</sup> [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)(Erişim 05.08.2014)

yapmak, uzlaşmaktır. Uzlaştırma ise bazı yöntemlerle uyuşma veya barışı sağlama anlamına gelmektedir<sup>89</sup>.

Günümüzün hızlı ekonomik değişimlerine koşut olarak vergi düzenlemelerinin sık sık değişmesi, uygulama açısından vergi kanunlarında istikrar sağlanamaması, mevzuatın takibindeki zorluklar, kamu harcamalarının artması sonucu vergi çeşidinin ve mükellef üzerindeki vergi yükünün artması gibi nedenlerle vergi uyuşmazlıkları giderek artmaktadır.

Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler. O halde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası uzlaşma olarak iki başlık halinde inceleyebiliriz.

VUK' da uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile anlaşmak için başvurabilecekleri barışçıl çözüm yolarından biri olarak tanımlanmaktadır (VUK, ek madde 1-12). Uzlaşma mekanizmasının mükellef ve kamu yararına sonuç doğurması beklenen iki temel amacı bulunmaktadır<sup>90</sup>. Uzlaşma mekanizmasıyla mükellef açısından ulaşılmak istenen amaç, adli süreçte yaşanan sıkıntılardan ve ceza maliyetinden kurtulma imkânı sağlayarak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması olarak tanımlanabilir. Uzlaşma mekanizmasıyla devlet açısından ulaşılmak istenen amaç ise kamu alacaklarının tahsil hızının artırılması olarak tanımlanmaktadır.

Bu amaçlar çerçevesinde vergi idaresinin kanunen alması gereken vergiler ve/veya cezaların bir bölümünden vazgeçerek bunların bir an önce tahsil edilmesi, aynı zamanda mükelleflerin uzun bir dava sürecinden kurtulması sağlanmaktadır. Vergi aslı ve/veya cezaları üzerinden oluşturulan pazarlık sürecinde sağlanacak uzlaşma yoluyla anlaşmazlığın giderilmesini amaçlayan uzlaşma mekanizması üçüncü bölümde ayrıntılı olarak inceleneceği için burada detaya girilmemiştir.

---

<sup>89</sup> Seydi Kaymaz, Hasan Tahsin Gökcan, **Uzlaşma ve Ön ödeme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 45.

<sup>90</sup> Şenyüz v.d. a.g.k. s. 254.

## 4. Uzlaşma Mekanizmasının Amacı, Kapsamı, İşleyişi, Hukuki Niteliği ve Sonuçları

### 4.1. Uzlaşma Mekanizmasının Amacı

Uzun süren uyuşmazlıkların toplumda sosyal huzursuzluklar yaratmasını ve vergiye karşı direncin oluşmasını önlemek için, tarafların fedakarlık etmeleri suretiyle ödenecek vergi ve ceza miktarlarında anlaşma yolu olan “uzlaşma kurumu” kabul edilmiştir. Uzlaşmayı düzenleyen kanun gerekçesinden hareketle uzlaşma kurumunun getiriliş amacı ile ilgili olarak üç amacın ön plana çıktığı söylenebilir. Buna göre;

- Kamu alacaklarının tahsil sürecini hızlandırmak,
- Hukuki süreçte yaşanan sorunları en aza indirmek,
- Mükellef psikolojisini olumlu yönde etkileme

uzlaşma kurumunun temel amaçları olarak tanımlanabilir.

Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde temel kurum olup, yoğun ve kapsamlı bir uygulama alanına sahiptir. Uzlaşmanın kabul edilmesiyle, yargı yolu gibi uzun ve zahmetli bir yol yerine, belli koşulların gerçekleşmesi durumunda vergi idaresi ile sorunu bulunan mükelleflerin uzlaşma yoluyla anlaşabilmelerine imkân tanınmış olmaktadır.

Uzlaşma mekanizmasının en temel amacı uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının tahsili hızlandırılmaktadır. Gerçekten, vergi yargısı sistemimizde bir uyuşmazlığın kesin çözümü ortalama beş ile altı yılı arasında değişebilmektedir<sup>91</sup>. Özellikle kamu finansman sorunlarının yoğun olarak yaşandığı dönemlerde ve enflasyonist süreçlerde kamu alacaklarının tahsil hızı önem arz etmektedir. Kamu harcamalarını finanse edecek düzeyde kamu alacağının tahsil edilememiş olması harcamalarını finansman maliyetini artıracak ve kamu finansman sorunu daha da artmış olacaktır. Diğer taraftan enflasyonist süreç, vergi tahsil sürecinin uzamasına bağlı olarak,

---

<sup>91</sup>Mehmet Hanifi Baki, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s. 14.

kamu alacaklarının reel değerini azaltmaktadır. Tanzi etkisi olarak tanımlanan bu etkinin azaltılması açısından uzlaşma kurumu önemli bir görev ifa etmektedir.

Vergisel uyuşmazlıkların bir an önce çözüme kavuşturulması, tarafların, özellikle mükelleflerin psikolojik yönden olumlu etkilenmesine imkân sağlayabilmektedir. Vergi idaresi ile yaşanan bir uzlaşmazlığın yargı sürecinde de bürokratik işlemleri artırması mükelleflerin vergiye karşı direncini artırabilmektedir. İşte bu nedenle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yardımcı olması açısından uzlaşma kurumundan destek beklenmektedir. Bu açıdan uzlaşma kurumu, mükellef-idare ilişkisinin zedelenmeden devamını sağlama görevi ifa ettiği söylenebilir.

Kendisine vergi ve ceza kesilen veya kesilecek olan mükellef veya ceza muhatabı, kendisini ifade etme hakkı tanıyan uzlaşma kurumu sayesinde itiraz, görüş ve açıklamalarını idareye karşı dile getirebilecektir. Bu sayede vergi idaresi de yaptığı veya yapacağı tarhiyatın doğruluğunu yeniden gözden geçirip değerlendirebilecektir. Böylece taraflar arasında ortaya çıkıp yargıya intikal edebilecek olan bir uyuşmazlık karşılıklı görüşmeler neticesinde süratle ve kesin olarak çözüme kavuşturulacak, hukuki barış sağlanacak ve dolayısıyla mükelleflerin psikolojik yönden olumlu etkilenmeleri söz konusu olacaktır<sup>92</sup>.

#### **4.2. Uzlaşma Mekanizmasının Kapsamı**

Uzlaşma mekanizmasının yapısını, uzlaşmanın tarafları, uzlaşma talebi, uzlaşma komisyonunun yapısı ve yetkileri, süreler ve kararların tebliğ edilmesi ile ilgi işlem ve kurallar çerçevesinde aşığıdaki gibi belirleyebiliriz.

Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümü idari aşamada uygulanabilecek bir çözüm yoludur. Türkiye'deki vergi mevzuatına göre bu yol iki yöntemle uygulanabilmektedir. Bunlardan birincisi tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu diğeri ise tarhiyat sonrası uzlaşma kurumudur. Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında her iki uzlaşma yöntemini de detayları ile inceleyeceğiz.

---

<sup>92</sup>Elif Yılmaz, **Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2009, sayı: 1-2, s. 330.

Günümüzde mükelleflerin çoğunun çok iyi yetişmiş mali danışmanları (yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir vs.) bulunmaktadır. Bu mali danışmanlar idarece yapılan tarhiyatı çok sağlam, hukuka uygun görmezlerse zaten uzlaşmaya yanaşmamakta, yargıya giderek tarhiyatı iptal ettirmektedirler. Ancak mükellefler, mali danışmanlarının yardımıyla kanunlara uygun olarak alınan ve normal şartlar altında yargıda düşmeyecek tarhiyatlar için uzlaşmayı istemektedirler ve bu durumda da açık bir vergi alacağı kaybı doğmaktadır<sup>93</sup>.

Bütün mükellefler tarafından baktığımızda uzlaşma müessesesi, Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen "kanun önünde eşitlik" ilkesine aykırı durumlar oluşturabilmektedir. Çünkü uzlaşma ile bir kısım mükellef vergi idaresiyle pazarlığa girmekte ve ödeyeceği vergi miktarını uzlaşma sonucuna göre belirlemektedir. Diğer taraftan uzlaşma yoluna gitmeyen ve vergisini zamanında ve tam ödeyen mükellefler, mükellefiyetle ilgili ödevlerini eksiksiz yerine getirmektedirler.

Ayrıca, uzlaşma komisyonları objektif ölçütlere göre hareket etmediği için aynı durumda olan iki mükelleften biri ile uzlaşılırken diğeri ile uzlaşamayabilirler ya da diğeri mükellefe göre daha yüksek tutarda uzlaşabilirler. Bu yetkiyi kötüye kullananlara karşı getirilmiş özel bir yaptırım da mevcut değildir. Aynı durumda olan ve aynı konulardan eleştirilmiş ve haklarında vergi inceleme raporu düzenlenmiş olan mükellefler, uzlaşma sonucunda farklı vergi yükleri ile karşı karşıya kalabilirler. Bu durum vergide eşitlik prensibinin ihlal edilmesi olarak değerlendirilebilir<sup>94</sup>.

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

Vergi gelirlerinin, kamu harcamalarının finansmanını sağlayan ve devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden sağladığı en sağlam ve

---

<sup>93</sup> Ahmet Ozansoy, **Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, *Yaklaşım*, 2000, sayı: 89, s.209.

<sup>94</sup> Ali Haydar Yıldırım, **Vergi Ziyatı Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme Hükümlerinin Uzlaşmanın Yerine Kullanılması**, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2007, Sayı:222, s.44.

vazgeçilmez kaynak olduğu bilinmektedir. Verginin Anayasa ile güvence altına alınması, geri ödemesinin olmaması, karşılığının olmaması, gerektiğinde cebren tahsil edilmesi, sürekli olması gibi özellikleri, vergi gelirlerinin sağlam ve vazgeçilmez bir kaynak olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesiyle egemenlik gücünün pazarlık konusu olması vergi idaresini yıpratarak olumsuz etkilemektedir.

Ayrıca uzlaşmada vergi ve ceza miktarının ne oranda düşürülebileceğinin belli olmaması da bu konuda ayrı bir sorundur. VUK ve Uzlaşma Yönetmeliği'nde bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır. İndirim oranının belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarına bırakılmıştır. Bu takdir yetkisinin uzlaşma komisyonlarına bırakılması, farklı uzlaşma komisyonlarında, hatta bazen aynı uzlaşma komisyonunda, uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının farklı farklı olmasına neden olmaktadır. Bu durum bir yandan kamu vicdanını yaralayıcı bir görüntü oluşturmakta, diğer yandan da vergi idaresi ile mükellef arasında vergi idaresi aleyhine güvensizliği arttırmaktadır<sup>95</sup>.

#### **4.3. Uzlaşma Mekanizmasının İşleyişi**

Uzlaşma mekanizması, vergi uyuşmazlıkların vergi yargısına başvurmadan önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesine imkân sağlamaktadır. Uzlaşma mekanizması tarhiyat ekseninde iki şekilde çalışmaktadır. Bunlar; “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” ve “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” olarak sistematize edilmiştir.

Vergileme süreci içinde uyuşmazlıkların daha da azaltılması amacıyla tarhiyat sonrasındaki uzlaşmazlıkları kapsayan uzlaşmanın kapsamı genişletilmiştir. Bu çerçevede mükellef ve idarenin tarhiyat aşaması öncesinde de vergi uyuşmazlığı konusunda uzlaşmasına imkânı sağlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma; vergi incelemesi aşamasında, henüz vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükellef ve idare arasında anlaşma sağlanmasına imkân sunar. Bu iki uzlaşma yolu hakkında ayrıntılı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

---

<sup>95</sup> İbrahim Organ, **Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma**, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2006 Sayı: 213, s.171.

Tarhiyat sonrası uzlaşma; adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesine imkân sağlamaktadır. Bu uzlaşma şeklinde uzlaşma tarh ve tahakkuk aşamaları arasında gerçekleştirilmektedir. Tarh ve tebliğ edilen verginin tahakkuk edinceye kadarki sürede uzlaşmaya konu edilmesi gerekmektedir.

#### **4.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, 3239 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi ile 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, VUK'a "tarhiyat öncesi uzlaşma" başlıklı Ek 11'inci maddenin eklenmesi suretiyle vergi sistemindeki yerini almıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar VUK'un öngördüğü şekilde 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile düzenlenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşamaya ilişkin uzlaşma söz konusu olmaktadır.

Bu uzlaşma sisteminde, vergi incelemesinde eleştiri konusu olan hususlar ve bunlara bağlı vergi ve cezalar rapora bağlandıktan sonra, vergi idaresi işlemlere başlamadan önce uzlaşma söz konusu olmaktadır.

##### **4.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı**

Vergiler genel olarak beyan üzerine tarh ve tahakkuk eder. Ancak bazı hallerde bu genel esastan uzaklaşarak ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri uygulanması gerekmektedir.

"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin" 4'üncü maddesine göre, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemesi sonucu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları girmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçuna ilişkin vergi ziyai cezası ve bu tür suçlar için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma



sadece vergi ziyat cezası hakkında yapılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma, bu cezaya ilave olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da yapılabilir<sup>96</sup>.

VUK'un Ek 11'inci maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma yapma izninin verilmesi, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalarla sınırlı tutulmuştur. Yani, tarhiyatın ve kesilecek cezanın dayanağı, vergi incelemesi olmak zorundadır. Madde, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek verginin tarh yöntemi hakkında açık bir anlatım getirmemiştir. Bununla birlikte, VUK'da, vergi incelemelerine dayanılarak yapılabilecek tarhlara ait yöntemler belirtilmiştir. Bu yöntemler, 29'uncu maddede öngörülen ikmalen vergi tarhi ile 30'uncu maddede düzenlenen re'sen vergi tarhi yöntemleridir. Bu tarh yöntemleri dışında kalan, beyanname ve tahrir dayalı tarhlarla VUK'un Mükerrer 30'uncu maddesi uyarınca idarece yapılan tarhlara konu edilecek vergiler ve dolayısıyla, varsa bunlara ilişkin olan vergi cezaları hakkında, incelemeye dayalı olmamaları sebebiyle, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir<sup>97</sup>.

“Uzlaşma Komisyonları” tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği VUK' un Ek 11'inci maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar eliyle yapılacağına dair bir hüküm bulunmamakla birlikte bu konudaki düzenleme, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile getirilmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5, 6 ve 7'nci maddeleri göz önünde alındığında, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının belirlenmesinde, incelemeyi yapan inceleme elemanının niteliği ile incelemenin yapıldığı yerin önem arz ettiği görülmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının mensupları da, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için oluşturulan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının mensupları gibi maliye memurlarıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları vergi dairesi adına hareket ederler. Komisyonunda, mükellef kesiminin sorumlusu bulunmamaktadır. Müzakerelere katılan vergi mükellefi veya ceza muhatabı,

---

<sup>96</sup> Bilici, a.g.e. s.120

<sup>97</sup>Kenan Taşçı, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2010, s. 85.

komisyonun dışında ve karşısındadır<sup>98</sup>. Uzlaşma görüşmeleri ve uzlaşma aşaması sırasında, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, vergi idaresinin temsilcisi olarak hareket ederler. Yani uzlaşma görüşmeleri sonucunda usulüne uygun olarak alınmış komisyon kararları, vergi idaresini bağlar.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada komisyonun oluşumu, vergi incelemesinin merkez inceleme elemanlarınca veya mahalli inceleme elemanlarınca yapılmasına göre farklılık göstermektedir.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise uzlaşma komisyonu; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dâhil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya vergi müdüründen teşekkül etmektedir. İncelemeyi yapan inceleme elemanı veya inceleme ekibi, yukarıda açıklandığı şekilde teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantısına katılabilirler.

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur. Kurul veya Genel Müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilir. Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir. Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dâhil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki

---

<sup>98</sup>Candan, a.g.k. s.340

inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur<sup>99</sup>.

#### **4.3.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru**

“Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, süresi, daveti ve uzlaşma görüşmeleri” vergi idaresince yapılan vergi incelemesi sırasında gündeme gelen tarhiyat öncesi uzlaşma, esasen mükellef veya olası ceza muhatabının vergi incelemesi aşamasında yapılan bu işleme karşı başvurabileceği tek yoldur. Diğer alternatif yollar olan dava açma, cezalarda indirim, hata düzeltme ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma, idari işlemin kesin ve yürütülebilir niteliğe bürünüp muhatabına tebliğinden sonra kullanılabilir<sup>100</sup>.

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemena veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekmektedir. Talebin yazılı olmasından amaç, dilekçe ile yapılmasıdır<sup>101</sup>. Mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Bu durumda mükellefler, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Bu durumda mükellef uzlaşma görüşmelerine, uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısıyla çağrılmakta ve inceleme elemanı tarafından gönderilen uzlaşma talep davetiyesi üzerine, uzlaşma istenmediğinin yazıyla bildirilmesi veya bu davetiyenin tebliğinden itibaren veya en geç on beş gün içerisinde herhangi bir başvurunun olmaması durumunda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden yararlanamamaktadır. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma hakkı ortadan kalkmamaktadır. İncelemenin mükellefin bilgisi dâhilinde yapılması durumunda ise,

---

<sup>99</sup> Kader Melis Topçu, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2008, s. 84.

<sup>100</sup> Tahir Erdem, **Vergi Cezaları Bakımından Uzlaşmanın Kapsamı**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:223, Nisan 2007 s.114

<sup>101</sup> Battal Doğan, **Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 137, Şubat 2000, s.79

uzlaşma görüşmelerine davet, mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasından sonra, ayrı bir yazı ile gerçekleştirilmektedir. Muhatabın bilinen en son adresine gönderilen davet yazısının tebliğ olunamaması veya tebliğ olunmasına karşın muhatabın davet yazısında belirtilen yer, gün ve saatte uzlaşma görüşmesine katılamaması hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda uzlaşma sağlanamamış olur. Bu durumda ise tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı da ortadan kalkar<sup>102</sup>.

#### **4.3.1.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri**

Yapılan incelemeler sonrasında uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanın tarafından düzenlenecek olan raporla uzlaşma gününden en az 15 gün öncesinde yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe bildirilir<sup>103</sup>.

Uzlaşma görüşmeleri, incelemeyi yapan denetim elemanının bağlı olduğu denetim biriminde oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellef ya da kanuni temsilcisi arasında belirlenen gün ve saatte yapılır. Uzlaşma görüşmeleri, inceleme elemanı tarafından yazılan vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir. Bu rapor ön inceleme raporu da olabilir. Görüşmeler sırasında mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellefin talebi uzlaşma tutanağının açıklama bölümüne inceleme raporunda belirtilmiş olan matrah farklarından hangileri üzerinde uzlaşma talebinde olduğu ve uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef dilerse bağlı olduğu meslek odasından bit temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre bir meslek mensubu bulundurabilir<sup>104</sup>. Bu kişiler görüşme sırasında sadece görüş bildirebilirler, görüşme sonrasındaki uzlaşma tutanağına imza atamazlar.

---

<sup>102</sup> Candan, a.g.e. s.352.

<sup>103</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.k. s.96

<sup>104</sup> Şenyüz, vd. a.g.k. s.256

### 4.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası VUK' un Ek 1-10'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Türk vergi sistemimizde 3239 sayılı kanun öncesinde sadece uzlaşma mekanizması vardı. Bu uzlaşma mekanizması da verginin tarhi gerçekleştirildikten sonra olan tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Ancak 3239 sayılı kanun 33'üncü maddesiyle TVS'ye tarhiyat öncesi uzlaşma kavramı getirilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kavramıyla birlikte daha önce uzlaşma adı altında işleyen mekanizma tarhiyat sonrası uzlaşma kavramı ismini almıştır. Bunun amacı verginin tarhi veya cezanın getirilmesinden sonra, salınan vergi veya kesilen cezanın tahakkuk ettirilecek miktarı ile ilgili olarak işlerlik kazanabilen uzlaşma müessesesini, herhangi bir karışıklığa mahal vermemek için bu ikinci uzlaşma müessesinden ayırt etme gereğidir. VUK' da "tarhiyat sonrası uzlaşma" şeklinde bir adlandırma yapılmamış olmakla birlikte, Ek 1'inci maddeye istinaden yayımlanan "Uzlaşma Yönetmeliği"nde bu uzlaşma "tarhiyat sonrası uzlaşma" olarak adlandırılmıştır<sup>105</sup>.

#### 4.3.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

213 sayılı VUK 'un Ek 1'inci maddesinde, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı vergi ziyayı cezaları uzlaşma konusu yapılacak hususlar arasında sayılmıştır. Ancak kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlı mali cezalar bunların dışında bırakılmıştır. Anlaşılacağı üzere, usulsüzlük cezası da uzlaşma kapsamı dışındadır. Ayrıca uzlaşma hükümlerine göre, kanuni süresi içerisinde yapılan beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar ile tahakkuku tahsile bağlı bulunan vergi, resim ve harçlar için uzlaşma yapılması mümkün değildir<sup>106</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri VUK'nda 1 ile ek 13'inci maddeler arasında düzenlenmiştir. Uzlaşmanın konusuna re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi resim ve harçlardan Maliye Bakanlığı'nca belirlenenlerle bunlara ilişkin cezalar girer. Maliye Bakanlığı, kanunda kendisine tanınan yetkiyi kullanırken VUK'un 1'inci maddesi kapsamındaki bütün vergi, resim ve harçların uyumsuzluk konusu yapılabileceğini bir

---

<sup>105</sup> Candan, a.g.e. s.235

<sup>106</sup> Sedat Pelit, **Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış ve İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma**, *Maliye Postası*, Sayı: 377, s.93

tebliğle kabul etmiştir (Maliye Bakanlığı 147 Sayılı VUK Genel Tebliği). İl özel idareleriyle belediyeler için kanunun İçişleri Bakanlığı'na tanıdığı yetki de, bu bakanlıkça geniş bir yorumla kullanılmış ve il özel idareleriyle belediyelere ait olup VUK hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilmiş tüm vergi, resim ve harçların uzlaşma konusuna girmesi kabul edilmiştir (İçişleri Bakanlığı'nın 1 Sayılı İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliği). Uzlaşma için başvurulabilecek durumlar VUK Ek 1. maddede sayılmıştır. Burada belirtilen hususlar hemen her türlü başvuruya gerekçe oluşturabilecek niteliktedir. Vergi idaresi de uzlaşma kurumunun uygulanmasını daraltmak eğiliminde görünmediğinden uzlaşma sıkça başvurulabilecek bir kurum olmaktadır<sup>107</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılabilmesi için il ve ilçe düzeylerinde çeşitli uzlaşma komisyonları kurulmaktadır. Bu uzlaşma komisyonları aşağıda sıralanmaktadır.

#### **I. Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları**

##### **a- Yerel Uzlaşma Komisyonları:**

İl ve ilçe uzlaşma komisyonlarıdır.

##### **aa- İl ve İlçe Uzlaşma Komisyonları:**

Yerel (mahalli) nitelikli il, ilçe ve belediye uzlaşma komisyonlarının ve vergi dairesi başkanlıkları uzlaşma komisyonlarının yer açısından uzlaşma yapabilmeleri belirli bir coğrafya ile sınırlıdır. Kuruldukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırları dışında kalan ya da sınırları içinde ancak başka uzlaşma komisyonlarının yetkisine giren konularda yetkili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak kendilerine gelen uzlaşma taleplerini inceleme yetkileri yoktur<sup>108</sup>.

Merkezi uzlaşma komisyonunun yer açısından uzlaşma yapabilme yetkisi, konu olarak yetkisine giren vergi, resim ve harçlarda bütün Türkiye'dir.

---

<sup>107</sup> Ulupınar, a.g.e. s. 19.

<sup>108</sup> Usta, a.g.e. s. 69.

**ab- Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu:**

Bu uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlarının başkanlığında vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur.

**b- Merkezi Uzlaşma Komisyonu:**

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında, Genel Müdürlüğün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdüründen oluşur<sup>109</sup>.

**II. İl Özel İdarelerinin Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları:**

İllerde, özel saymanlık müdürünün, özel saymanlık müdürü olmayan yerlerde gelir memurunun başkanlığında, valiler tarafından seçilecek iki üyeden oluşur. İlçelerde ise, özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında, kaymakamlar tarafından seçilecek iki üyeden kurulur.

**III. Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları:**

Belediye başkanlarının başkanlığında, belediye encümenlerince seçilecek iki üyeden oluşmaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesine göre Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını genel tebliğ ile belirlemeye yetkilidir. Bakanlığın belirlediği miktar komisyonun uzlaşabileceği vergi, resim ve harç miktarının üst sınırını oluşturmaktadır. VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca kesilenler (kaçakçılık suç ve cezaları) dışında kalan vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamına girmekle birlikte uzlaşma komisyonlarının vergi ziyai cezası yönünden yetki sınırının tespiti konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Yani vergi

---

<sup>109</sup> Candan, a.g.e. s. 298.

ziyayı cezasının üst sınırı hakkında Bakanlığa verilmiş bir yetki mevcut olmadığından komisyon miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşabilir. Uygulamada, uzlaşma görüşmelerinde genellikle, vergi borcunun %10'a, cezaların ise %90'a varan oranlarda indirilerek uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının vergi yükümlüleriyle uzlaşma yapma yetkisi, konu, yer ve miktar itibarıyla sınırlandırılmaktadır. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu oluşturulmaktadır<sup>110</sup>.

Verginin konusu açısından uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma konusu edilen vergiler bakımından herhangi bir sınırlamaya tabi değildir. Yani her uzlaşma komisyonu, diğer bakımlardan da uzlaşma başvurusuna konu edilebilecek nitelikteki her türlü vergi, resim ve harçla ilgili olarak uzlaşma yapabilir<sup>111</sup>.

Kararın verilmesi sırasında, vergi idaresinin temsilcisi konumunda olup olmadıklarına göre farklılık arz etmektedir. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri sırasında, vergi idaresinin temsilcisi konumundadır. Buna karşılık; uzlaşma başvurularının, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında yazılı yönlerden incelenmeye tabi tutulması sırasında ise, takdir komisyonlarına benzer bir nitelik gösterirler. Yani başvurunun incelenmesi sırasında, vergi idaresinin temsilcisi gibi değil de, vergi idaresinden bağımsız herhangi bir idare gibi davranırlar. Uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi konumunda iken vermiş buldukları kararlar, vergi idaresinin uzlaşma konusundaki niyet ve iradesini temsil etmektedir. Çünkü vergi idaresi, vergi uyuşmazlığını uzlaşma yoluyla giderme iradesini bizzat açıklayamadığından onun yerine uzlaşma komisyonu bu açıklamayı yapmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin uzlaşma konusundaki iradesinin, onu bağlayıcı biçimde açıklanmış sayılabilmesi için, bu iradeyi temsil eden uzlaşma komisyonu kararının hukuka ve usulüne uygun şekilde alınmış bulunması gerekir. Hukuka ve usulüne uygun

---

<sup>110</sup> Mustafa Türkkot, **Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, Mayıs 2005, s.25.

<sup>111</sup> Candan, a.g.e. s.264.



olarak alınmayan uzlaşma komisyonu kararının vergi idaresini bağlaması düşünülemez<sup>112</sup>.

Uzlaşma komisyonları belirli sınırlar dahilinde vergi ve cezada uzlaşmak üzere yetkili kılınmış ve idareyi temsil eden kuruluşlar olduklarından, komisyonlara başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişilerin avukat olması gerekli değildir. Bu kişiler noterlerce düzenlenen ve vergi dairesince mükellef adına tarh edilen vergi veya muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinde uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnameye sahip olmaları yeterlidir. Uzlaşma talebinin usulüne uygun olarak yapılması yapılan başvurunun başvuru komisyon yetkisi içinde bulunması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere mükellefin kendisinin veya resmi vekâletini taşıyan vekilinin katılabileceği, uzlaşmanın tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde bu süre buradan belirtilen süreden daha az olabilir<sup>113</sup>.

Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre uzlaşma talebi, ihbarnamede yazan vergi veya cezanın tamamı için yapılmalıdır. Ancak VUK' un Ek 1. maddesinde, "Uzlaşma konusu vergi matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir." düzenlemesi yer aldığından ve yönetmelik hükümleri kanunlara aykırı olamayacağından kısmi uzlaşma başvurusunu yasaklayan yönetmelik hükmü, hukuken bir değer taşımamaktadır<sup>114</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma mükellef ile ilgili olarak uzlaşmaya konu olacak tüm tarhiyatlar yapıldıktan sonra gidilebilecek bir idari yoldur. Mükellefler tarafından kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK 371'inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile

---

<sup>112</sup> Candan, a.g.e. s.265-266-267

<sup>113</sup> İsmail Kutlar, **İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması**, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, 2005, s. 34.

<sup>114</sup> Candan, a.g.e. s.273

tahakkuk ettirilen vergiler ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamına girmektedir<sup>115</sup>.

VUK' un 13'üncü maddesinde yer verilen mücbir sebep veya zor durumda bulunmaktan kaynaklanabilen hallerin, uzlaşma talep süresini etkileyip etkilemeyeceği, hukuki açıdan tartışma konusu olmaktadır. Konuyla ilgili olarak Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta; "Mücbir sebep durumunun, mükellefin ödevleri ile ilgili olduğu ve mükellefin ödevlerini yerine getirmeyi aksatması ya da geciktirmesi durumunda mücbir sebebin varlığı halinde, sürelerin işlemeyeceği, uzlaşmanın ise bir mükellef ödevi olarak nitelendirilemeyeceği" şeklinde karar verilmiştir. Ancak, Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarda ise mücbir sebebin uzlaşmaya başvurma süresini etkileyebileceğini, genel hukuk ilkelerine gönderme yaparak kabul etmektedir<sup>116</sup>.

#### ***4.3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvurusu***

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, uzlaşmaya yetkili olanların belirlenmesinin Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini çıkarmış olduğu Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talebi" başlıklı 7'nci maddesinde kullanarak, uzlaşma talebinde bulunabilecekleri hüküm altına almıştır. Söz konusu madde, "Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir." diyerek uzlaşma talebinde bulunabilecek kişileri belirlemiştir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesi, uzlaşma talebinde bulunma hakkını mükelleflere tanımıştır. Aynı Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin (g) bendinde, "*Mükellef: Kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişilerle sorumluları, müteselsil sorumluları ifade eder*" demektedir. Bu düzenlemelere göre, mükelleflerle birlikte, vergi sorumluları da uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir.

<sup>115</sup> Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 2010, s. 65

<sup>116</sup> Danıştay VDDGK., 27.05.1993 tarihli ve E:1992/180, K:1993/73 sayılı kararı

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunma hakkını bizzat kullanabileceği gibi, bu hakkını iradi olarak tayin edeceği vekili vasıtasıyla da kullanabilir. Vekil aracılığıyla uzlaşma talebinde bulunulması halinde, söz konusu yönetmelik maddesi uyarınca vekilin resmi vekâletname ile tayin edilmiş olması gerekmektedir. Resmi vekâletnameden neyin kastedildiği ile ilgili yönetmelik maddesinde bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durum, 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikten önce Ek 4’üncü maddenin yürürlükte bulunduğu süre içerisinde genel tebliğlerle açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu tebliğlerde, noterlerce düzenlenen vekâletnelere dayanılarak uzlaşma talebinde bulunulabileceği ifade edilmiştir. Yönetmelikte, vekâletnamenin özel nitelikte olması, yani vekile sadece uzlaşma talebinde bulunabileceğine ilişkin olarak düzenlenmesi veya verilen genel bir vekâletnamede böyle bir şerh taşımış olması gerektiğine yönelik bir açıklama yer almamaktadır. Bu koşul yukarıda sözü edilen genel tebliğler ile öngörölmüş ve vekâletnamede, vekilin uzlaşmaya yetkili olduğuna dair şerh taşınması gerektiği belirtilmiştir. Bu konuda Danıştay’a intikal eden bir olayda şöyle karar verilmiştir:

“... Bu konuya ilişkin olarak noterlikçe düzenlenen vekâletnamede; vergi dairesince mükellef adına tarh edilen vergi ve muhatap adına kesilen ceza miktarları üzerinden uzlaşmaya yetkili olduklarına dair bir şerh bulunması yeterli olacaktır. Böyle bir şerhi kapsamayan vekâletnameler ile talepte bulunulamaz ve uzlaşma toplantılarına mükellef veya ceza muhatabı adına iştirak edilemez.” Dolayısıyla gerek vergi idaresinin uygulaması ve gerekse yargı kararları uyarınca, vekilin mükellef veya ceza muhatabı adına uzlaşma talebinde bulunması veya uzlaşma talebini mükellef veya ceza muhatabı bizzat yapmış olması ama uzlaşma görüşmelerinde bunları vekilin temsil edecek olması durumunda vekilin, almış olduğu vekâletnamede uzlaşmaya yetkili olduğunu belirtir bir şerhin bulunması gerekmektedir<sup>117</sup>. Noter vasıtasıyla düzenlenmiş özel vekâletnamenin ayrıca uzlaşma komisyonuna ibrazı da şarttır.

---

<sup>117</sup> Candan, a.g.k. s. 305.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerinde; başvurunun süresi içinde usulüne uygun yapıp yapılmadığı, uzlaşma başvurusunun yapıldığı komisyonun uzlaşma konusunda yetkili olup olmadığı hususları açısından ön incelemeye tabi tutulur. Söz konusu hususlarda herhangi aykırılık tespit edildiği takdirde talep reddedilir. Uzlaşma talebinin ön inceleme sonucunda reddedilmesi durumunda ret kararına karşı idari dava yoluna gidilebilir<sup>118</sup>.

Yukarıda anılan Yönetmeliğin 10'uncu maddesinin, 3'üncü fıkrası uyarınca, uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içerisinde bulunduğu anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâleti taşıyan vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün öncesi mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarihin, uzlaşma günü olarak belirlenmesi de mümkündür. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma davetiyesi VUK' un tebliğe ilişkin hükümleri uyarınca tebliğ edilir. Vergi mükellefinin veya resmi vekâletnameye sahip vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde görüşmelere başlanır. Yükümlü isterse görüşmelerde meslek odasından bir temsilci bulundurma hakkına sahiptir. Ancak meslek odası temsilcileri uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar. Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanması halinde durum 3 nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit edilir. Tutanaklar yükümlü veya temsilcisi ve komisyon üyelerince imzalanır. İmzalanan tutanakların bir nüshası yükümlü veya vekiline verilir, bir nüshası da gerekli işlemin yapılması için üç gün içinde vergi dairesine yollanır. Tutanağın bir nüshası da dosyaya konulur<sup>119</sup>. Tarhiyatta vergi hatalarının bulunması, mükellefiyette ve muhatabında yanılma olması, verginin ziyana sebebiyet vermesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması ve uyuşmazlık konusu olayda yargı ile

---

<sup>118</sup> Candan, a.g.e. s.272

<sup>119</sup> Organ, a.g.m. s.166

idarenin görüş farklılıklarının bulunması gibi nedenlerle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir<sup>120</sup>

#### **4.3.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri**

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun bir biçimde yapıldığı ve başvuru komisyonun yetkisi içinde bulunduğu yapılan ön inceleme neticesinde anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazılı olarak ve kararlaştırılan görüşme tarihinden en az 15 gün önceden mükellefe tebliği gerekir.

Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir (Uzl.Yön.m.10/3). Yönetmelikte böyle bir sürenin öngörülmesinin amacı, uzlaşma talebinde bulunana, belirtilen yer ve zamanda uzlaşma görüşmesine katılabilmesi için gerekli hazırlığı yapacağı bir zaman bırakılması olduğu söylenebilir. Uzlaşma komisyonu davet yazısında, ibrazında fayda umulan ve görüşmelerde gerekli olabileceği düşünülen defter ve belgelerin de toplantı gününde mükellef veya ceza muhatabının beraberinde getirmesi konusunda uyarılması, görüşmelerin kısa sürede sonuçlandırılması için faydalı olabilir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, uzlaşma davetiyesinin, muhatabına, Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edileceği, tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındının uzlaşma dosyasına konulacağı ifade edilmiştir.

Yapılan çağrı yazısında, sözü edilen hususların yer almaması veya çağrı yazısının görüşme tarihinden en az 15 gün önce ilgisine ulaşmamış olması hali, çağrının usulüne uygun olarak yapılmadığını gösterir. Bu durumda, muhatabın bildirilen yer ve tarihte uzlaşma komisyonunun görüşmelerine katılmamış olmasından doğacak sonuçlardan sorumlu tutulması mümkün değildir<sup>121</sup>. Doğaldır ki, davet yazısının usulüne uygun yapılmadığını iddia edecek olan, uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabıdır. Bu itibarla, örneğin davet yazısının belirtilen görüşme tarihinden en az 15

---

<sup>120</sup> Yüce, a.g.k. s.73

<sup>121</sup> Candan, a.g.e., s. 331.

gün önceden tebliğ edilmemiş olmasına rağmen, muhatabın görüşmelere katılıp uzlaşmayı neticelendirmesine bir mani yoktur. Nitekim bu konu ile ilgili olarak (Ek 5 inci maddenin yürürlükte bulunduğu dönemde) Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta, "...her ne kadar uzlaşma gününe on gün evvelinden davacının haberdar edilmesi gerekmekte ise de, davacının uzlaşma davetiyesini uzlaşma gününden önce aldığı ve uzlaşma komisyonu toplantısına katılarak uzlaşmaya vardığı, ...usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen uzlaşma davetiyesi üzerine varılan uzlaşmanın iptal edilmesi gerektiği ileri sürülerek yapılan temyiz isteminin reddine" şeklinde karar vermiştir.

Yapılan uzlaşma talebinin ne sürede inceleneceği ve karara bağlanacağı, talebin kabulü durumunda hangi sürede ilgisine uzlaşma görüşmelerine başlanması için tarih belirlenip tebliğ edileceği ile ilgili olarak ne VUK'nun uzlaşmaya ilişkin Ek maddelerinde ne de Uzlaşma Yönetmeliği'nde bir düzenleme yer almamaktadır. Uzlaşma komisyonları, talebi kabul veya reddetme ile talebin kabulü durumunda muhatabı uzlaşma görüşmelerine çağırma noktasında belli bir süre ile bağlı değilseler de bu işlemleri en kısa zamanda yapmaları mükellefin veya ceza muhatabının hukukunun korunması açısından önem arz etmektedir. Zira yukarıda da ifade edildiği gibi ön incelemenin geç değerlendirilmesi, ilgilinin dava açma ve cezalarda indirim hakkını olumsuz etkileyebildiği gibi, uzlaşma talebinin geç kabulü ve/veya görüşme tarihinin geç tebliği de mükellefin ödeyeceği gecikme faiz miktarını etkileyeceğinden, ilgilinin aleyhine sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

#### **4.4. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği ve Sonuçları**

##### **4.4.1. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği**

Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan iki taraf arasında görüşülerek bir çözüme kavuşturulmasıdır. Taraflar uzlaşmak suretiyle, belirli vergi ve ceza miktarları üzerinde anlaşıp bunları kesinleştirmektedir. Taraflar beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmek suretiyle<sup>122</sup>.

---

<sup>122</sup> Öncel, a.g.m. s. 17.

Bu noktada uzlaşmanın bir “sözleşme” olduğu kabul edilmektedir<sup>123</sup>. Zira sözleşme; iki veya daha çok kişinin bir hukuki bağ yaratmak, bu bağı değiştirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile yaptıkları hukuki işlemlerdir<sup>124</sup>.

Uzlaşmada, bir tarafta vergi idaresi veya onu temsilen uzlaşma komisyonu, diğer tarafta ise mükellef/vergi sorumlusu yer almakta ve bu iki tarafın, yaptıkları görüşmeler neticesinde, uyuşmazlığın çözümüne ilişkin olarak birbirlerine uygun irade beyanlarını ortaya koyarak anlaşmaları söz konusu olmaktadır. Ancak bu sözleşmenin niteliğinin ne olduğu ile ilgili olarak doktrinde değişik görüşler ileri sürülmektedir. Doktrinde, bazı yazarlar uzlaşmayı, vergi idaresi ile mükellef/ceza sorumlusu arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren bir tür “idari sözleşme” olarak ifade ve kabul etmektedir<sup>125</sup>.

Başka bir tanımla, Kamu kuruluşlarının, idare hukuku kurallarına dayanarak yaptıkları sözleşmelere ‘idari sözleşme’ denir<sup>126</sup>. Akyıldız ve diğerleri bir sözleşmenin “idari sözleşme” sayılabilmesi için şu ölçütlere uygun olması gerektiğini kabul etmektedirler<sup>127</sup>.

Buna göre:

- i. sözleşmenin taraflarından birinin idare olması,
- ii. sözleşmenin konusu bir kamu hizmetinin yürütülmesi, amacının da kamu yararı olması,
- iii. idareye bazı ayrıcalıklar ve üstün yetkiler tanımış olmasıdır<sup>128</sup>.

---

<sup>123</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara-2006, s.125; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.689; Erol, **Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği**, s.56

<sup>124</sup> Yılmaz, a.g.e., s. 43.

<sup>125</sup> Öncel v.d., age, s.171; Kaneti, age, s.263

<sup>126</sup> Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt I, 2 Bası, Turhan Kitabevi, Ankara-2001, s.454

<sup>127</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 3. baskı, Seçkin 2012, s. 305-308.

<sup>128</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.k. ss.454-455.

Ortaya konulan ölçütler değerlendirildiğinde, idari sözleşmelerle vergi hukukunda düzenlenmiş bulunan uzlaşma kurumu arasında, taraflardan birinin idare olması ölçütü dışında bir benzerliğin olmadığı görülmektedir. İdari sözleşmelerde bulunması gereken ölçütlerden biri, karşı tarafın kamu hizmetini doğrudan doğruya ifa etmesi veya ifasına katılmasıdır<sup>129</sup>. Diğer bir anlatımla idare ile sözleşme yapan kişinin ya bir kamu hizmetinin yürütülmesi işini üstlenmesi (örneğin kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesi) veya kamu hizmetinin yürütülmesine katılması (örneğin sözleşmeli kamu personeli) gerekmektedir. Oysa vergi idaresi ile uzlaşan mükellef/ceza sorumlusunun böyle bir yetki veya görevi bulunmamaktadır. Mükellefin/ceza sorumlusunun yükümlülüğü, uzlaşma ile saptanan vergi ve/veya cezayı kanunda öngörülen şartlarda ödemekten ibarettir. Her ne kadar ödenen vergi veya ceza kamu hizmetlerinin sunumunda kullanılıyorsa da; bunu kamu hizmetinin yürütülmesi olarak değerlendirmek mümkün olmamaktadır.

Diğer taraftan mükellef kamu hizmetlerinin yürütülmesi görevini üstlenmediği gibi kamu hizmetlerinin yürütülmesine de katılmamaktadır. İdari sözleşmeler için gerekli ölçütlerden bir diğeri olan idareye bazı ayrıcalıklar ve üstün yetkiler verilmiş olması gereği de, uzlaşmaya taraf olan vergi idaresine veya onları temsil eden uzlaşma komisyonlarına tanınmış değildir. Zira uzlaşma görüşmelerinde, vergi idaresi, mükellefi ya da ceza muhatabını uzlaşmaya varma konusunda zorlayamaz veya ısrar edemez<sup>130</sup>. Uzlaşmada vergi idaresinin/uzlaşma komisyonlarının üstünlüğü de söz konusu değildir<sup>131</sup>.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde uzlaşmayı “idari sözleşme” olarak nitelendirmek veya benzetmek olanaklı değildir. Sulh sözleşmesi; Bir hukuki ilişkideki uyuşmazlığa ve belirsizliğe karşılıklı ödümlerle (özverilerle) son veren ve o ilişkinin

---

<sup>129</sup> Günday, a.g.e., s. 169.

<sup>130</sup> Ahmet Erol, **Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği**,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001082717.htm>, (Erişim:23.112014) s. 55

<sup>131</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, **Vergide Uzlaşma**, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 28-29, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1980. s.14.



içeriğini bağlayıcı bir biçimde saptayan karşılıklı bir sözleşmedir<sup>132</sup>. Sulh sözleşmesinin varlığından söz edebilmek için şu hususların geçerli olması şarttır<sup>133</sup>;

i- Sözleşmenin tarafları karşılıklı fedakârlıkta (özveride) bulunmalıdır; aksi halde feragat, bağışlama, borç ikrarı gibi başka bir hukuki muamele söz konusu olur,

ii- Taraflar arasında daha önceden mevcut bir hukuki ilişki olmalıdır ve bu hukuki ilişki, bir uyuşmazlığın ya da tereddüdün konusunu oluşturmalıdır.

iii- Tarafların amacı dava açılmasını önlemek veya açılmış bir davaya son vermek olmalıdır. Buna göre adi sulh(mahkeme dışı sulh) ve mahkeme önünde sulh olmak üzere iki çeşit sulh sözleşmesi vardır.

iv- Bir alacağın icra yoluyla tamamen tahsil edilmesinin şüpheli olduğu durumlarda da sulh sözleşmesinin yapılabilmesi mümkündür.

Yukarıda ölçütleri ortaya konulan sulh sözleşmesini vergi hukukundaki uzlaşma ile karşılaştırdığımızda şunları söyleyebiliriz. Sözleşmenin taraflarının karşılıklı fedakârlıklarda bulunması gerektiği ölçütü uzlaşma için de söz konusudur. Doktrinde uzlaşmanın idare yönünden bir taviz kurumu olduğu ödevlinin isteklerini de dikkate aldığı ve sonuç olarak kabul edebileceği vergi ve/veya ceza miktarını tayin ettiğini söylemek mümkündür<sup>134</sup>. Taraflar arasında daha önceden bir hukuki ilişkinin varlığı ve bu ilişkinin, bir uyuşmazlığın ya da tereddüdün konusunu oluşturması, uzlaşma için de geçerlidir. Zira vergi idaresi ile mükellef arasında yapılacak olan uzlaşmaya konu husus (hukuki ilişki), uzlaşma görüşmelerinden önce vergi idaresince yapılan tarhiyat veya bu tarhiyata esas olacak olan vergi incelemesi olmaktadır. Bu hukuki ilişkinin (tarhiyat veya vergi incelemesi) taraflar arasında tereddütlü olması veya uyuşmazlığa kaynak olabilecek nitelikte olması uzlaşma için de söz konusudur. Eğer vergi idaresi yapmış olduğu işlemde tereddütlü değil ise, kural olarak mükellefle uzlaşmaya gitmeyecek, alacağını tahsil etme yoluna gidecektir. Mükellef açısından bakıldığında ise yine yapılan

---

<sup>132</sup> Rona Serozan, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, 2 Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul-2007, s.80

<sup>133</sup> Cevdet Yavuz, **Borçlar Hukuku Dersleri, Özel Hükümler**, İstanbul, 2012, s. 26.

<sup>134</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 1, Ankara, 1971, s.47

tarh işleminin veya vergi incelemesinin haksızlığı konusunda tereddütlü değilse o da vergi idaresine uzlaşma talebinde bulunmayacak, hakkını yargıda arayacaktır. Buna rağmen verginin tahsil sürecini kısaltmak ve adli süreçte vergi uyumsuzluğuna bağlı iş yükünün azaltmak amacıyla idarenin uzlaşmaya gittiği görülmektedir.

Uzlaşma mekanizması, hukuki açıdan adi sulh sözleşmesine de benzetilebilir. Ancak, aralarında temel bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Şöyle ki; adli sulh sözleşmeleri süre ile sınırlı değilken uzlaşmada süre sınırları bulunmaktadır. Bir diğer farklılık ise adi sulhün borçlar kanununun ilgili hükümleri gereği geçersiz sayılması ve geçersizlik konusuna bağlı dava açma imkanının var olmasıdır. Borçlar kanununun 18, 20, 21, 23, 28 ve 29'uncu maddelerinde düzenlenen muvazaa, butlan, gabin, hata, ile ve ikrah hallerinin gerçekleşmesi durumunda adli sulh sözleşmesi hükmünü yitirmektedir. Oysa uzlaşmalarda uzlaşmanın geçersiz sayılması ve iptal davasına konu edilmesi mümkün değildir<sup>135</sup>

Kural olarak üzerinde uzlaşmaya varılan ve tutanakta tespit edilen hususlar hakkında sonradan vergi mahkemesinde dava açılmaz ve hiçbir makama şikâyette bulunulamaz<sup>136</sup>.

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

#### **4.4.2. Uzlaşmanın Sonuçları**

Uzlaşmanın sağlanması, uzlaşma talebinde bulunan mükellef ile komisyonun tahakkuk edecek vergi veya bu verginin cezasının ödenecek olan miktarında ittifaka varmalarıdır. Mükellefler, uzlaşma tutanaklarında belirlenmiş bulunan vergi ve ceza miktarları ile ilgili olarak mevcut maddi hatalar dışında herhangi bir itirazda bulunamaz

---

<sup>135</sup> Yunus Şengöz, Vergi Hukukunda Uzlaşma sonuçları, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 125, 2003, s. 146

<sup>136</sup> Kızılot, a.g.e., s. 242.

ve uzlaşılan olayı dava konusu yapamazlar<sup>137</sup>. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya, bunlardan birisi üzerine uzlaşılmış olsa dahi her ikisine de karşı dava açamaz. Mükellef ile vergi idaresinin aralarında anlaşarak sona erdirdikleri uyuşmazlığın daha sonra yeniden canlandırılması ve idari davaya konu edilmesi uzlaşma taraflarının imzalarıyla gerçekleşen anlaşmaya aykırılık teşkil eder<sup>138</sup>.

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma konusu olan vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa; dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez; uzlaşmanın vaki olmasıyla yani vergi idaresi ile talep sahibinin anlaşıp aralarındaki uyuşmazlığı sonlandırmalarıyla, vergi mahkemesince, davanın konusunun kalmamış bulunması sebebiyle yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir<sup>139</sup>.

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya olası ceza muhatabının veya bunların vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmelerinde, muhatabın görüş ve açıklamalarıyla komisyonunun görüşünün aynı yönde gerçekleşmemesi halinde görüş farklılığından dolayı uzlaşma gerçekleşmeyebilir. Bu şekilde ortaya çıkan olumsuz sonuç, uzlaşmaya varılamaması halidir. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşmanın sağlanamaması halinde de komisyonca tutanak tanzimi gerekmektedir. Bu tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılmakta, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda düzenlenen tutanaktan farklı olarak bu tutanak mükellef veya ceza muhatabı veya bunların vekilleri tarafından da imzalanmaktadır. Bu tutanak, uzlaşma görüşmelerine katılan tarafların uzlaşma konusundaki olumsuz iradelerini tespit eden belge niteliğindedir. Tutanağın bir örneği, komisyonda hazır bulunan mükellefe veya vekiline, bir örneği de inceleme elemanına tevdi edilir. Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla

---

<sup>137</sup> Arıca, a.g.m. s.8

<sup>138</sup> Mehmet Nadir Arıca, **Uzlaşma ve Dava Açma**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, Haziran 1999 s.8

<sup>139</sup> Fatih Acar, **Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 171, Aralık 2002 s.26

birlikte göndereceği bir yazı ile durumu vergi dairesine bildirir. Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir<sup>140</sup>.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye cezaya, uzlaşmanın vakit olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıda ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur<sup>141</sup>.

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı itirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Yükümlü dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun teklifini kabul ettiğini yazılı olarak vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibariyle uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem tesis edilir<sup>142</sup>.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerine uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza bulunan, üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK' un 112'inci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma

---

<sup>140</sup>Mehmet Küçükkaya, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s. 271.

<sup>141</sup>Bilici, a.g.e. s. 22.

<sup>142</sup>Metin Yüksekakal, **4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 121, Ekim 1998 s.61

görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde yükümlüler ya da ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler<sup>143</sup>.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğin 17'nci maddesi uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememiş sayılması, salınacak vergi ve kesilecek cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulmasına engel oluşturduğundan, vergi mükellefinin hukukunun da olumsuz yönde etkilendiği söylenebilir. Komisyon kararının bu niteliği onun yürütülmesi gerekli (icrai) olduğunu da göstermektedir. Dolayısıyla; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının söz konusu uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin kararlarının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 14'üncü maddesinde tanımlanan idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olduğunu söyleyebiliriz<sup>144</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve verginin kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Ancak mükellef böyle bir durumda tarh edilen vergi ve cezaya karşı süresi içinde dava açabilir ve VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim hükümlerinden yararlanmak için talepte bulunabilir.

---

<sup>143</sup> Karakoç, a.g.e. s.41

<sup>144</sup> Candan, a.g.e. 2006 (s.346)

## BÖLÜM 3:

### TÜRKİYE’DE UZLAŞMA UYGULAMA SONUÇLARININ ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

#### 1. Türkiye’de Uzlaşma Mekanizmasının Tarihi Gelişimi

Türkiye’de uzlaşma kurumu, 213 sayılı VUK 376’ncı maddesi ile 1961 yılında cezalarda indirim ilkesinin kabul edilmiş olmasıyla ilk adım atılmış olmasına rağmen asıl olarak 1963 yılında vergi hukukumuzda yerini almıştır. Bugünkü uzlaşma kurumunun, kanuni dayanağını 213 sayılı VUK’un bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bazı hükümlerin eklenmesi hakkında 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanunun 22’inci maddesiyle VUK’a eklenen Ek 1-10’uncu maddeleri oluşturmaktadır.

Tablo 1’de Türkiye’de uzlaşma kurumunda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin nitelikleri gösterilmektedir. Genel olarak tabloya baktığımızda, uzlaşma kurumuyla ilgili değişiklikler kapsamla ilgili olarak yapılmıştır.

4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikte yalnızca vergi aslının tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği ve vergi ziyayı cezasının ise tutara göre düzeltileceği hükmüne yer verilmesindeki neden, uzlaşma mekanizmasının son zamanlardaki uygulamasında, genellikle uzlaşma komisyonlarınca vergi miktarının uzlaşma konusu yapılmayarak vergi miktarlarında indirim yapılmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta hiç alınmadığı gözlenmektedir. Bu ise, müessesenin kuruluş amacına ters düşen bir durumun ortaya çıkmasına, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellef arasında ayrımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olmaktadır<sup>145</sup>. Bu durum, 4444 sayılı kanunda tekrar vergi ziyayı cezalarının uzlaşmaya konu olabilmesinin yer almasıyla eski hale getirilmiştir.

---

<sup>145</sup> Burcu Usta, a.g.e. s. 51.

Uzlaşma hükümlerinde 4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler göz önüne alındığında, tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası, tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi ziyai cezası ile kesilecek usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına dahil edilmiş bulunmaktadır. VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyasına sebep olunması durumunda, tarh edilecek vergi ve kesilmesi gereken üç kat vergi ziyai cezası, hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır<sup>146</sup>.

**Tablo 1. Uzlaşma Kurumunun Tarihsel Gelişimi**

Sıra	Değişiklik Kanun	Yapan	Değişikliğin niteliği
1	485		Ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlar uzlaşma kapsamına alınmıştır.
2	2365		Mahalli komisyonların miktar itibariyle yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yapmak üzere, Maliye Bakanlığı'na merkez uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir
3	3239		Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kurumu getirilmiştir.
4	4008		1995-1998 tarihleri arasında kaçakçılık suçu cezaları uzlaşma kapsamı dışına alınırken, ağır kusur, kusur cezaları ve vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır.
5	4369		Yalnızca vergi aslının tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği ve vergi ziyai cezasının ise tutara göre düzeltileceği hükmüne yer verilmiştir. 1999 tarihinden itibaren yapılan kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlarda vergi aslı uzlaşma kapsamına alınmıştır. Uzlaşma sağlanamaması durumunda tutanağa idarenin teklifinin yazılarak dava açma süresi içinde mükellefe kararını değiştirebilme hakkı tanınmıştır. Meslek odalarından bir üyenin bulundurulması hakkı getirilmiştir.
6	4444		Cezaların uzlaşmaya tabi olduğu belirtilmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezalarda cezalandırılması gereken fiillere bağlı kesilen cezalar ve vergilerde uzlaşma olanağı kaldırılmıştır.
7	5479		Vergi ziyai suçu işleyenlere uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi getirilmiştir.
8	5728		Vergi ziyai cezasının tanımı yeniden yapılmıştır.

<sup>146</sup> Usta, a.g.k. 2009, s. 52.

## **2. Uzlaşma Uygulamalarının Analiz ve Değerlendirilmesi**

Giriş bölümünde de belirtildiği gibi çalışmanın amacı, uzlaşma mekanizmasının vergilemenin mali amacına hizmet etmediği gibi anayasal vergileme ilkeleri açısından da ideal bir vergileme yapılması imkanını yok ettiğini ortaya koymaya çalışmaktır. Bu bölümde, amaçta tanımlanan tezimizin geçerliliğini uzlaşma uygulama biçimi ve doğurduğu sonuçlar açısından ortaya koymaya çalışacağız. Bu çerçevede özellikle uzlaşma uygulamalarının sayısal analizini yaparak verginin mali amacından ne oranda sapıldığını tespit etmeye çalışacağız. Sonrasında ise, anayasal vergileme ilkeleri bağlamında tasviri olarak uzlaşma mekanizmasının değerlendirilmesi yapılacaktır.

### **2.1. Uzlaşma Sonuçlarının Sayısal Analizi**

Bu bölümde Türkiye genelinde uzlaşma sonuçları analiz edilecektir. Türkiye genelinde uzlaşma sonuçları verileri, Kalkınma Bakanlığı tarafından 2011 yılında oluşturulan Sosyo Ekonomik Gelişmişlik Endeksi (SEGE)'ne göre alt gruplar bazında analiz edilmiştir. Uzlaşma sonuçlarına ilişkin veriler çoğunlukla Maliye Bakanlığı'nın faaliyet raporlarından yararlanılarak elde edilmiştir. Ancak, sayısal analizler ele alınırken tarhiyat öncesi kısmına, sağlıklı verilerle ulaşılamadığından, sadece tarhiyat sonrası rakamlar ele alınmıştır.

Bölgelerin gelişmişlik düzeylerinin belirlenmesinde 1970'lere kadar kişi başı GSYİH veya GSMH temel ölçüt olarak kullanılmıştır. Ancak, GSMH ölçütünün gelir dağılımının ölçülmesinde ve gelişmişlik düzeyinin belirlenmesinde yetersiz kalması nedeniyle bu ölçüt terk edilmiştir. Bu ölçüt yerine ise, 1970 sonrası dönemde Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından hesaplanan, insani gelişmişlik endeksi kullanılmaya başlanmıştır. İnsani gelişmişlik kavramı, günümüzde tek başına iktisadi performansın ölçülmesiyle ilgili değil, ağırlıklı olarak insanların refah düzeylerinin artırılması ve refah düzeylerinin sürdürülebilmesi ile açıklanmaktadır. İnsani gelişmişlik endeksi, iktisadi döngülerden ziyade yaşam kalitesi üzerinde durmaktadır. İnsani gelişmişlik endeksinin geliştirilme amacı, ülkeler arası sosyo ekonomik gelişmişlik düzeylerinin karşılaştırılmasıdır. Son yıllarda insani gelişmişlik endeksine yönelik kavramsal açıdan zayıf olduğu ve ampirik olarak sağlıklı olmadığı yönündeki eleştiriler



nedeniyle birden çok değişken kullanılarak temel bileşenler analizi yardımıyla oluşturulan sosyo - ekonomik gelişmişlik analizi kullanılmaya başlanmıştır. 2011 yılında Türkiye için hesaplanan SEGE’de 61 adet farklı gösterge kullanılmıştır. SEGE 2011’e göre oluşturulan sıralama aşağıdaki tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2’ye göre Türkiye gelişmişlik durumuna göre altı bölgeye ayrılmaktadır.

**Tablo 2. SEGE İİ Sıralamaları (2011)**

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri		SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	
Birinci Kademe Gelişmiş İller	1	İstanbul	4,5154	Beşinci Kademe Gelişmiş İller	51	Sinop	-0,2479	
	2	Ankara	2,8384		52	Giresun	-0,2564	
	3	İzmir	1,9715		53	Osmaniye	-0,2892	
	4	Kocaeli	1,6592		54	Çankırı	-0,3312	
	5	Antalya	1,5026		55	Aksaray	-0,3671	
	6	Bursa	1,3740		56	Niğde	-0,3761	
	7	Eskişehir	1,1671		57	Tokat	-0,3821	
	8	Muğla	1,0493		58	Tunceli	-0,3892	
İkinci Kademe Gelişmiş İller	9	Tekirdağ	0,9154		59	Erzurum	-0,4327	
	10	Denizli	0,9122		60	Kahraman	-0,4677	
	11	Bolu	0,6394		61	Ordu	-0,4810	
	12	Edirne	0,6383		62	Gümüşhanev	-0,4814	
	13	Yalova	0,6263		63	Kilis	-0,5733	
	14	Çanakkale	0,5999		64	Bayburt	-0,5946	
	15	Kırklareli	0,5923		65	Yozgat	-0,6079	
	16	Adana	0,5666		66	Adıyaman	-0,9602	
	17	Kayseri	0,5650		67	Diyabakır	-1,0014	
	18	Sakarya	0,5641		68	Kars	-1,0923	
Üçüncü Kademe Gelişmiş İller	19	Aydın	0,5597		Altıncı Kademe Gelişmiş İller	69	Iğdır	-1,1184
	20	Konya	0,5308			70	Batman	-1,1203
	21	Isparta	0,5272	71		Ardahan	-1,1384	
	22	Balıkesir	0,4764	72		Bingöl	-1,1920	
	23	Manisa	0,4711	73		Şanlıurfa	-1,2801	
	24	Mersin	0,4636	74		Mardin	-1,3591	
	25	Uşak	0,3737	75		Van	-1,3783	
	26	Burdur	0,3684	76		Bitlis	-1,4003	
	27	Bilecik	0,3634	77		Siirt	-1,4166	
	28	Karabük	0,2916	78		Şırnak	-1,4605	
	29	Zonguldak	0,2758	79		Ağrı	-1,6366	
	30	Gaziantep	0,2678	80		Hakkari	-1,6961	
	31	Trabzon	0,2218	81		Muş	-1,7329	
Dördüncü Kademe Gelişmiş İller	32	Karaman	0,1864					
	33	Samsun	0,1579					
	34	Rize	0,1550					
	35	Düzce	0,1056					
	36	Nevşehir	0,1029					
	37	Amasya	0,0510					
	38	Kütahya	0,1980					
	39	Elazığ	-0,0103					
	40	Kırşehir	-0,0211					
	41	Kırıkkale	-0,0687					
	42	Malatya	-0,0785					
	43	Afyon	-0,0797					
	44	Artvin	-0,1046					
	45	Erzincan	-0,1056					
	46	Hatay	-0,1302					
	47	Kastamonu	-0,1471					
	48	Bartın	-0,1976					
	49	Sivas	-0,2208					
	50	Çorum	-0,2405					

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı

### 2.1.1. Vergi Aşında Uzlaşma Sonuçlarının Analizi

Günümüzde sosyal ihtiyaçların artması kamu gelirlerine olan ihtiyacın da artmasına neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak vergiler hem miktar hem de çeşitlilik olarak artmakta, bu durum da uyumsuzlukların artmasına neden olmaktadır. Vergi, devlet ile vatandaş arasında hep mücadele konusu olmuştur. Devlet vergi gelirlerini en üst seviyeye çıkarmaya çalışırken mükellefler ise ödeyecekleri vergileri en alt seviyede tutmaya hatta ödememeye çalışmaktadırlar. Bu mücadelede mükellefler kanuni zeminde çözüm ararken, zaman zaman da kanun dışına çıkarak vergi suçu işleyebilmektedirler. Bu suçlarından doğan cezalara idari aşamada çözüm arayan mükellef, cezalarda indirim, uzlaşma, terkin, af, pişmanlık ve ıslah gibi müesseselerin birinden faydalanarak maruz kaldığı cezayı ortadan kaldırmaya ya da en azından hafifletmeye çalışmaktadır.

Uzlaşma ile ilgili bölümde değinildiği üzere, uzlaşma sağlanamaması durumunda dava yolu açıktır. Böylece uzlaşamayan her konu vergi mahkemelerine potansiyel dava dosyası olarak gidecektir<sup>147</sup>.

Tablo 3’de yıllar itibariyle uzlaşmaya konu dosya ve uzlaşılan dosya sayıları verilmiştir. Tablo 3’e bakıldığında yıllar itibariyle uzlaşma mekanizmasına başvuru dosya sayılarının arttığı görülmektedir. Bu durum da yıllar itibariyle idare ile mükellef arasında uyumsuzlukların artmasından kaynaklanmaktadır.

**Tablo 3. Yıllar İtibariyle Uzlaşmaya Konu Dosya ve Uzlaşılan Dosya Sayıları**

	Uzlaşmaya Konu Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı
<b>2006</b>	148,196	135,847
<b>2007</b>	173,138	154,492
<b>2008</b>	178,263	160,110
<b>2009</b>	276,660	144,582
<b>2010*</b>	129,711	118,322
<b>2011*</b>	62,242	50,994
<b>2012*</b>	77,667	73,711
<b>2013*</b>	95,126	88,024

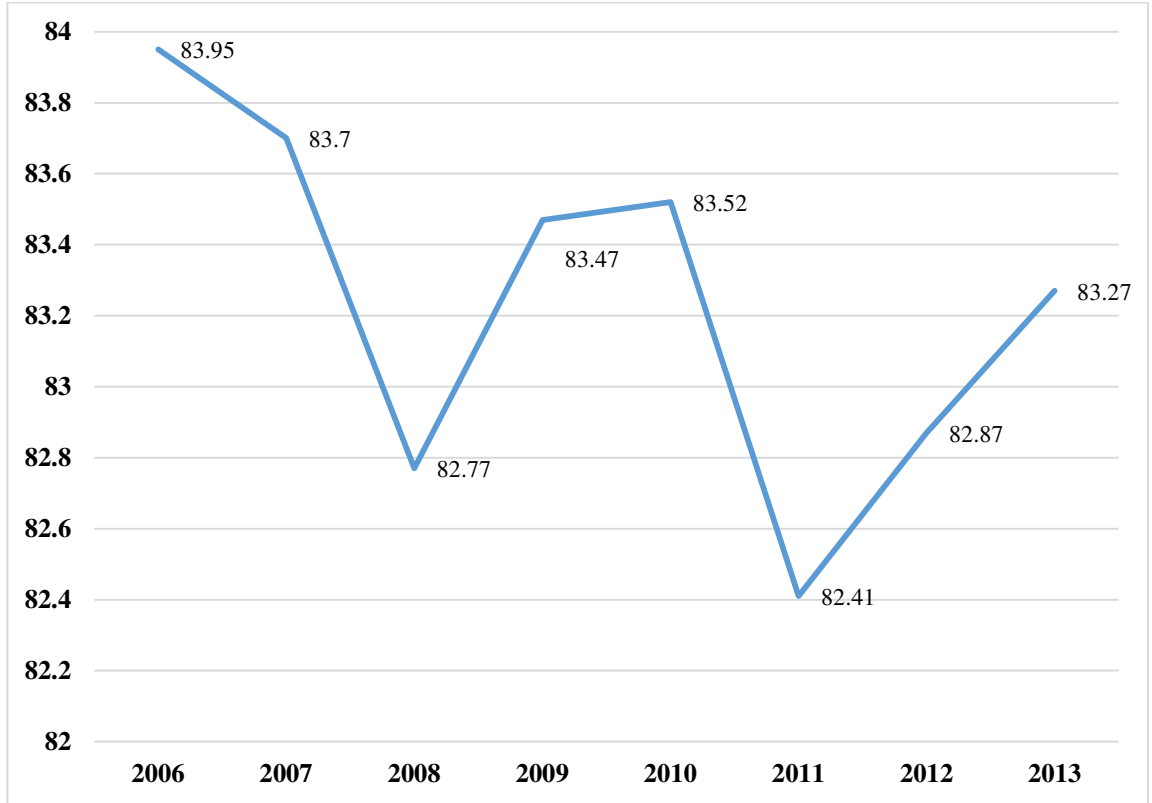
Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

\* İlgili yıllara ait Tarhiyat Öncesi Uzlaşma verilerine ulaşılamadığından Tarhiyat Sonrası Uzlaşma verileri kullanılmıştır.

<sup>147</sup> Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, İzmir, 2008, s.261

Şekil 1’de SEGE sıralamasına göre birinci kademe gelişmiş bölge illerinin toplamının vergi gelirleri içerisindeki payları yıllar itibariyle gösterilmektedir. Şekil 1’e bakıldığında 2008 ve 2011 yıllarında bir düşüş görülmektedir. Bunun nedeni, ilgili yıllarda yaşanan küresel finansal kriz nedeniyle ülkeler bazında GSMH’nın düşmesi nedeniyle gelirlerin azalması ve bunun sonucunda ödenen verginin düşmesidir.

Şekil 1 ve Şekil 2 karşılaştırıldığında, Türkiye’de vergi gelirleri içindeki en büyük pay birinci kademe gelişmiş illerin yer aldığı birinci bölgeye ait olduğu görülecektir. Bunun nedeni SEGE sıralamasında en gelişmiş 8 ilin bu grupta yer almasıdır. Birinci bölge içerisinde toplam vergi gelirleri açısından en çok katkıyı ortalama %40 oranla en gelişmiş il olan İstanbul sağlamaktadır.

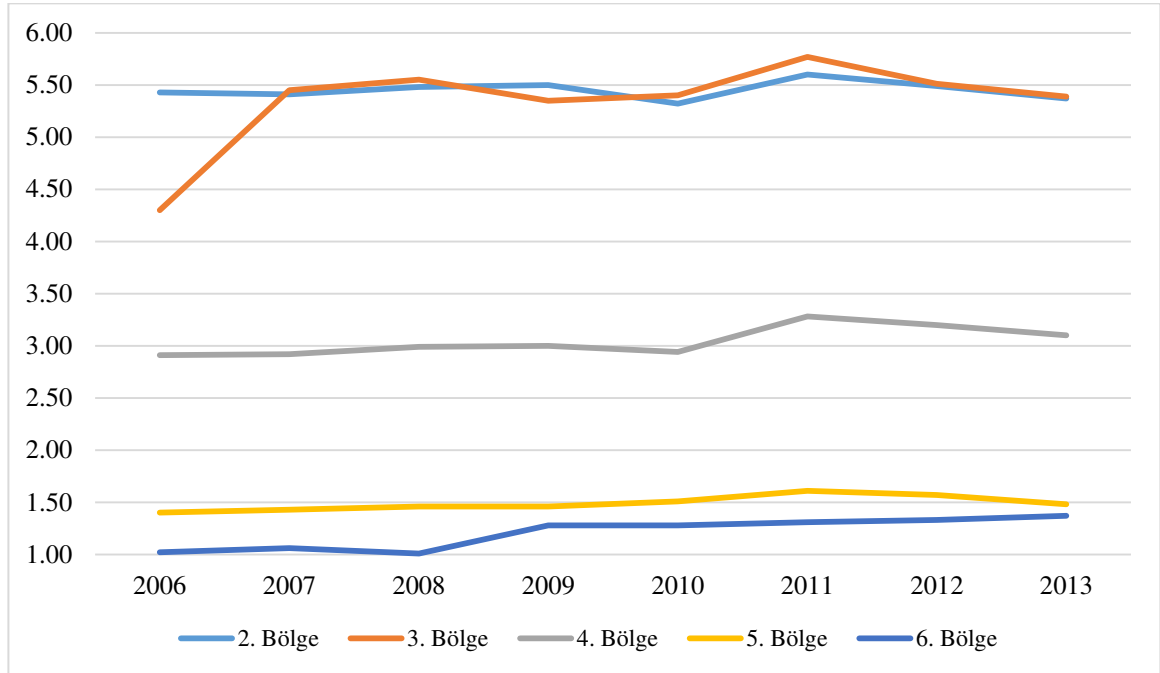


**Kaynak:** Ek 1A kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

**Şekil 1.** Birinci Kademe Gelişmiş Bölge Bazında Vergi Gelirleri Payları (%)

Şekil 2’de diğer gelişmiş illerin yer aldığı bölgelerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır.

İkinci bölgede Tekirdağ ve Adana toplam vergi gelirleri açısından en yüksek katkıyı sağlamaktadırlar. Üçüncü bölgede ise, Mersin ili toplam vergi gelirleri içerisinde ortalama %2’lik pay ile en çok katkıyı sağlamaktadır. Dördüncü bölge içerisinde ise en çok katkı ortalama %1’lik katkı ile Hatay iline aittir. Türkiye geneline baktığımızda ise en az katkı %0,1’lik katkı ile Ardahan iline aittir.



**Kaynak:** Ek 1A, 2A, 3A, 4A, 5A, 6A kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

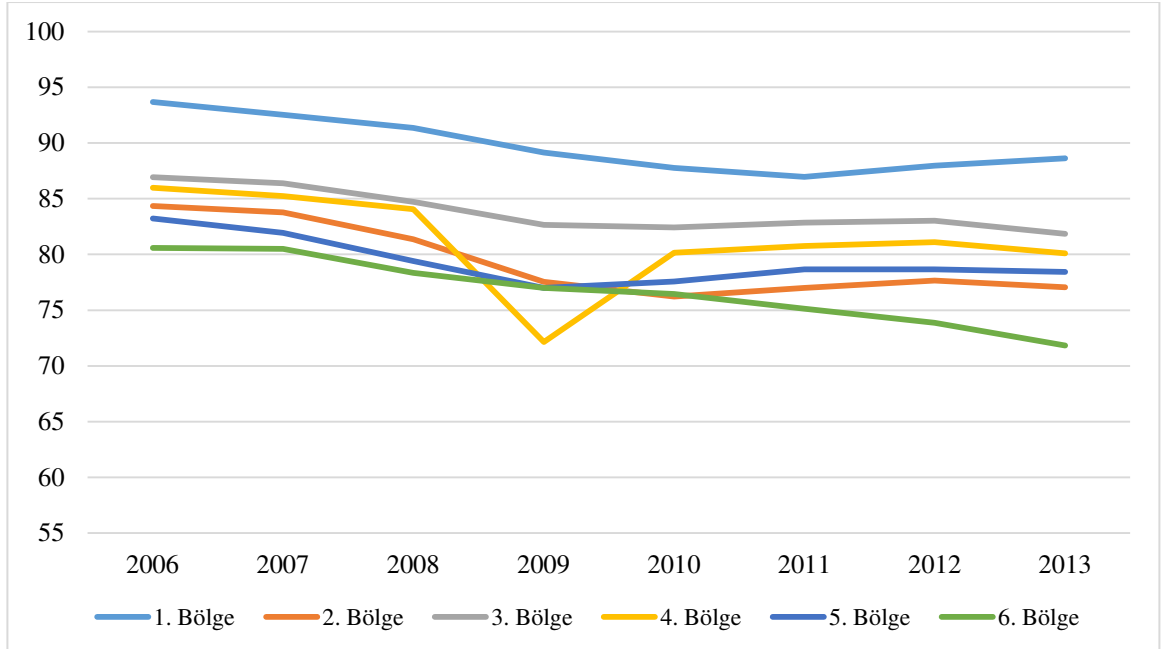
**Şekil 2.** Birinci Bölge Hariç Bölgeler Bazında (2-3-4-5-6) Vergi Gelirleri Payları (%)

Yıllar itibariyle bölgeler bazında tahsilat oranları Şekil 3’te verilmiştir. Tahsilat oranı, o yıl içerisinde tahsil edilen vergi miktarının tahakkuk eden vergi miktarına bölünmesi sonucu hesaplanmıştır. Buna göre, en yüksek tahsilat oranı birinci bölgeye aittir. Bu bölge içerisinde Kocaeli, %94,97 ortalamayla en yüksek tahsilat oranına sahiptir. İkinci en yüksek katkıyı ise ortalama %90,66 ile İzmir ili yapmaktadır. En gelişmiş il olan İstanbul ise % %90,57’lilik bir ortalamayla üçüncü sıradadır.

Tahsilat oranları sıralamasında ikinci sırayı üçüncü bölge almaktadır. Bu bölge içerisinde en yüksek pay ortalama %89 ile Mersin iline aittir. İkinci kademe gelişmiş illerin yer aldığı ikinci bölge tahsilat oranı sıralamasında dördüncü sırada yer alırken, en son sırada ise en az gelişmiş bölge olan altıncı bölge bulunmaktadır.

Şekil 3'e bakıldığında yıllar itibariyle tahsilat oranlarında bir düşüş gözlemlenmektedir. Bunun nedeni vergi affı beklentisi nedeniyle mükelleflerin vergi borçlarını ödeme yoluna gitmemesi ve/veya uzlaşma mekanizmasına başvurarak vergi asıllarında indirimde gidilmesi olabilir. Diğer bir gerekçe de sermayeden beklenen kar oranlarının ceza oranlarından fazla olması olarak gösterilebilir.

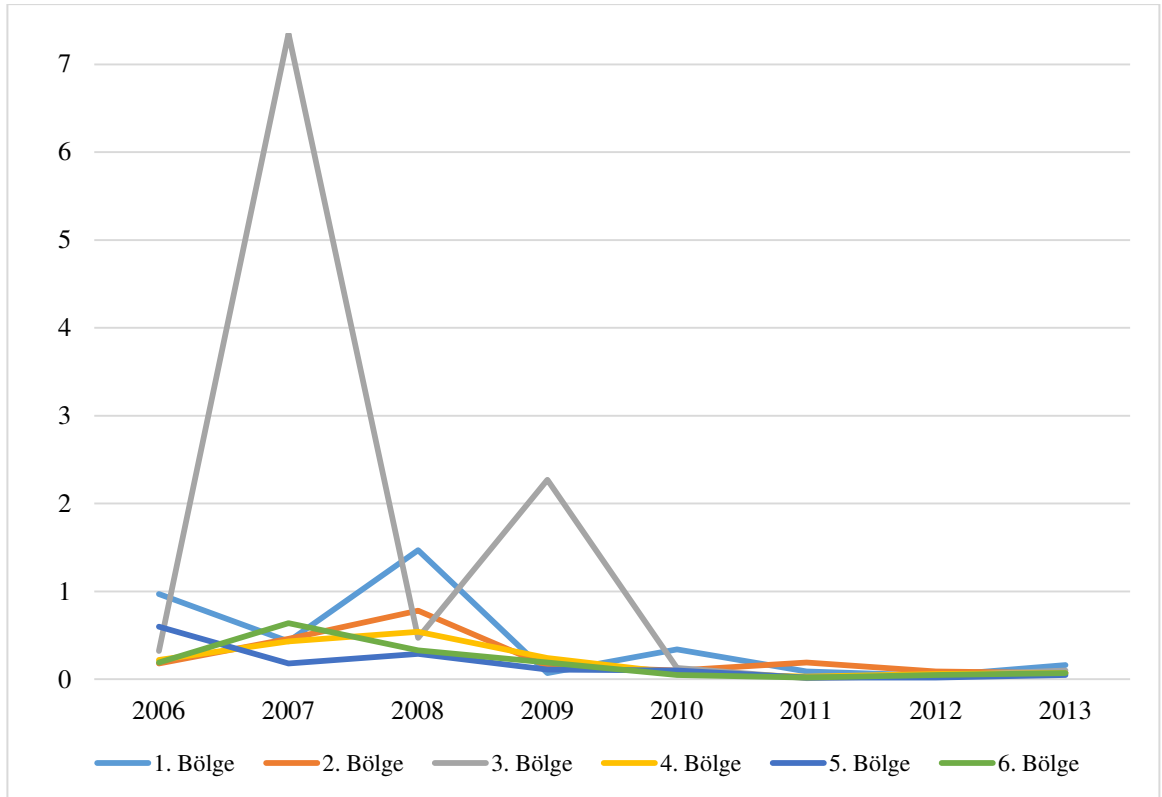
Beklenen kar oranları yüksek olduğu sürece mükellefler vergi ödemek yerine cezalı ve gecikmeli ödemeyi tercih etmektedir. Uzlaşma imkanının varlığı ve af beklentilerinin yüksekliği de tahsilat oranlarının son yıllarda azalmasına neden olan unsurlar olarak değerlendirilebilir. En büyük düşüş dördüncü bölgede yaşanmıştır. Bu düşüş Hatay ilinin gerçekleştirmiş olduğu %55,96'lık orandan kaynaklanmaktadır.



**Kaynak:** Ek 1A, 2A, 3A, 4A, 5A, 6A kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

**Şekil 3.** Bölgelere Göre Tahsilat Oranları (%)

Tahsilat oranlarını incelerken ne kadar bir tutarın uzlaşma sonucu vazgeçildiğinin de incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle uzlaşma sonucu vazgeçilen vergi miktarının tahsil edilemeyen tutara oranları Şekil 4'te görülmektedir. Şekilde bölgelerin yıllar itibariyle uzlaşma sonucu vazgeçilen vergi miktarının tahsil edilemeyen tutara oranları görülmektedir. Buna göre, 2009 yılına kadar hemen hemen tüm bölgelerde dalgalanmalar yaşanmıştır. Bu dalgalanmalar tahsil edilemeyen vergi miktarının belli bir kısmının uzlaşma sonucu vazgeçilen vergi miktarından kaynaklandığını göstermektedir. Ancak 2009 yılından sonra ise bu oran tüm bölgelerde çok düşük seyretmektedir. Yani 2009 yılından sonra tahsil edilemeyen verginin, uzlaşma sonrası vazgeçilen vergi aslından kaynaklandığını söyleyemeyiz.



**Kaynak:** Ek 7A kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

**Şekil 4.** Vazgeçilen Vergi Miktarının Tahakkuk – Tahsilat Farkına Oranı (%)

### 2.1.2. Vergi Cezalarında Uzlaşma Sonuçlarının Analizi

VUK 331'inci maddesinde vergi cezası kanunlara aykırı hareket edenlere yönelik uygulanmakta olan bir ceza türüdür. Başka bir ifade ile yükümlülüklerin yerine getirilmemesi karşısında alınan tedbirler vergi cezalarını oluşturmaktadır.

Diğer kapsamlı bir ifadeyle, vergi cezaları, devletin kanunlarla koyduğu yükümlülükleri yerine getirmeksizin vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bir takım yoksunluklara uğratan yaptırımlardır<sup>148</sup>. Tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi cezaları da diğer ceza sistemlerinde olduğu gibi kanunla düzenlenmektedir. Bu durumda da kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin bir sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarında, vergi kaybına sebep olabilecek fiillere karşı bazı suçlar için mali cezalar; bazı suçlar için de hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmiştir. Uygun bulunan vergi cezaları ise vergi idaresinin hangi kanun hükümlerine aykırı davranılmış ise ona uygun olarak kesilir. Uzlaşma, idare ile yükümlü arasında vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasını amaçlayan bir müessesedir<sup>149</sup>. Kanun içinde belirtilen şartların içerisinde uzlaşma halinde, mükellef ile idare vergi veya ceza konusunda dava konusu olmadan anlaşılabilir. Bu durumda uzlaşma ile kamu alacağı çabuk tahsil edilmiş olmaktadır. Uzlaşma talebi mükellef ya da vekâlet verdiği kişilerce vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır<sup>150</sup>.

Uzlaşma, vergi aslında olabileceği gibi cezalarda da olabilmektedir. Cezalar vergi ziyayı cezası, özel ve genel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Kaçakçılık suçu cezası uzlaşma müessesesi dışında tutulmuştur. Şekil 5'te uzlaşma sonrası vazgeçilen ceza tutarlarına bakıldığında vergi asıllarına göre toplam tahsil edilemeyen vergi tutarları içinde daha yüksek bir orana sahip olduğu görülmektedir. 2009 yılına bakıldığında, tahakkuk tahsilat oranları arasındaki farkın azalması üçüncü ve altıncı bölgelerde vergi cezalarında yüksek oranlarda uzlaşma sağlanmasından kaynaklandığı

<sup>148</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Kocatepe Üniversitesi Yayını -5 Afyon 1996. s.87.

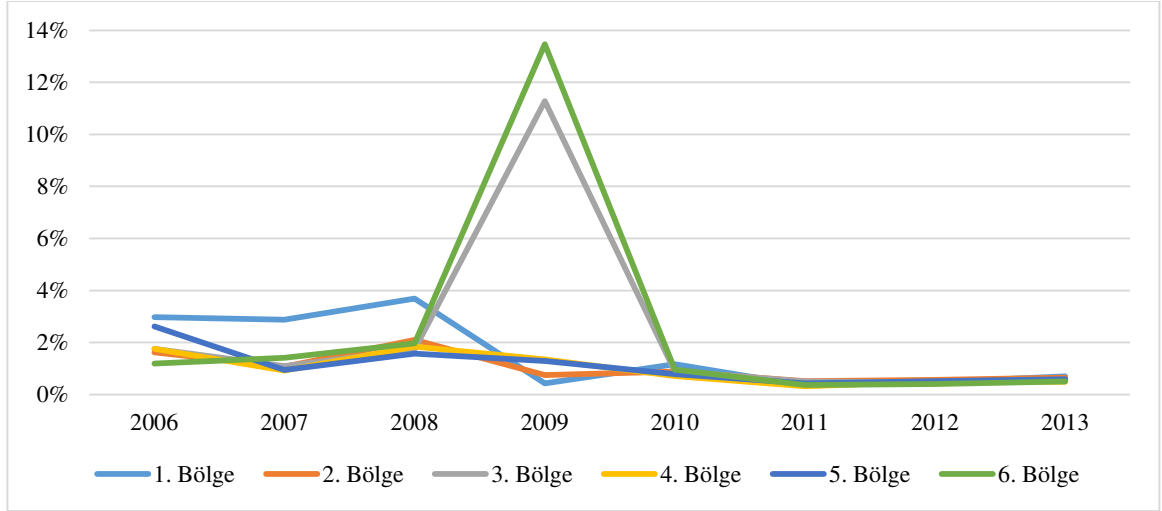
<sup>149</sup> Candan, a.g.k. s. 260.

<sup>150</sup> Emrah Ferhatoğlu, Gizem Poyraz Ferhatoğlu, **Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaştırma: Karşılaştırmalı Bir Analiz**, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 29 Sayı 342 Şubat 2010 ss.150-163



söylenbilir. Tahsil edilemeyen vergi farkının 2010 yılına kadar bütün bölgelerde uzlaşma sonrası vazgeçilen ceza miktarının 2010 yılı sonrasındaki miktardan yüksek gerçekleştiği görülmektedir.

Vergi asıllarında ve cezalarında uzlaşma sonrası vazgeçilen toplam tutarların tahsil edilemeyen vergi tutarlarına oranlarına genel olarak Şekil 6’de yer verilmiştir. Şekil 6’ya göre 2010 yılına kadar toplamda tahsil edilemeyen vergi tutarları içerisinde uzlaşma sonucu vazgeçilen tutar yüksek oranlarda seyretmektedir. 2010 yılından sonra bu oran %5’in altında seyretmektedir.

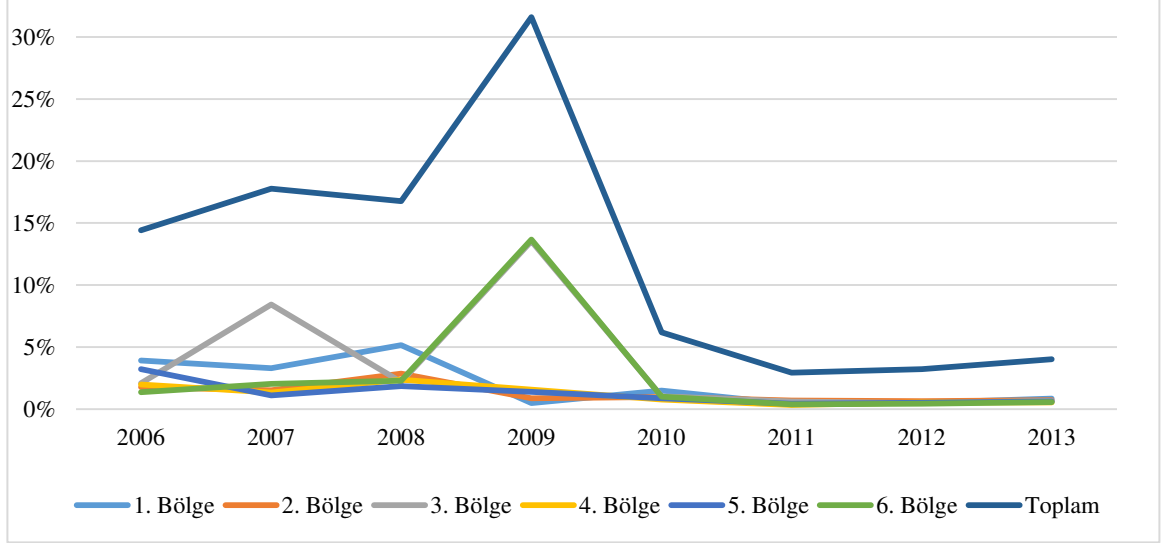


**Kaynak:** Ek 8A kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

**Şekil 5.** Vazgeçilen Ceza Miktarının Tahakkuk-Taahsilat Farkına Oranı (%)

2008 yılına bakıldığında tahsil edilemeyen vergi gelirlerinin yaklaşık %32’si uzlaşma sonrası vazgeçilen tutarlardan kaynaklandığı görülmektedir. Tüm bu sonuçlar, toplam kamu gelirleri içinde fazla olmamakla birlikte uzlaşma yoluyla devletin önemli ölçüde gelir kaybına uğradığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle uyuşmazlıklara bağlı tahsil süreçlerindeki yavaşlamanın engellenmesi amacıyla kullanılan uzlaşmanın sağladığı faydanın alternatif maliyeti, vergi ve cezalara bağlı, kumu geliri kaybındaki azalma olmaktadır. Bu yönüyle uzlaşma yoluyla vergi aslında indirim yoluyla verginin mali amacı zedelenirken, vergi cezalarında indirim ise cezaların caydırıcılığını olumsuz

etkileyerek mükellefin vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Sayısal analiz sonuçları bu biçimde yorumlanabilirken, Anayasal vergileme ilkeleri açısından uzlaşma mekanizmasının taşıdığı olumsuzluklar deskriptif olarak aşağıdaki gibi ortaya koyulabilir.



**Kaynak:** Ek 9A kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

**Şekil 6.** Uzlaşma Sonrası Vazgeçilen Vergi ve Ceza Tutarlarının Tahakkuk-Tahsilat Farkına Oranı (%)

### 3. Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

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

### 3.1. Genellik İlkesi Açısından Değerlendirme

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir. Bu anlamda vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Günümüzde bu ilke herkesin şu veya bu şekilde geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir<sup>151</sup>. Vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır<sup>152</sup>.

Söz konusu ilke uyarınca, mali güce göre vergilendirme ilkesi saklı kalmak kaydıyla, vergi yükü belli kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılmayacağı gibi yükümlülerin bir bölümünün fiilen vergi dışı kalmalarına da yol açılmaz<sup>153</sup>.

Başka bir tanıma göre, genellik ilkesi, herkesten vergi alınmasını, başka bir deyişle vergi alırken, toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder<sup>154</sup>. Anayasamızın 73. maddesinin ilk paragrafında; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" şeklinde hükme yer verilmiştir. Bu madde de "herkes" kelimesi ülkemizde vergide genellik ilkesinin anayasal güvence altında olduğunu göstermektedir<sup>155</sup>.

Vergide muafiyet ve istisnalar yer verilmesi bu ilkeyi zedeleyen unsurlar arasında yer alabilir. Ancak, iktisadi ve sosyal sebepler sebebiyle istisna ve muafiyetlere yer verilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilmektedir. Günümüzde anayasal bir hüküm haline getirilmiştir. Vergi ödevi başlığını taşıyan 73'üncü Maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Bu ilke, herkesin kamu giderlerine ödeme gücü oranında katılmasını öngörmektedir. Hazırlanacak vergi kanunlarında anayasanın bu hükmünün mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Anayasada yer almış olan bu ilkeye aykırı bir vergi kanunu, anayasaya aykırı sayılacağından uygulamaya konmayacaktır.

<sup>151</sup> Öncel v.d. a.g.k. s. 40.

<sup>152</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı Gazi Kitabevi Ankara 2007 s. 195

<sup>153</sup> Yusuf Usta, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, XII Levha Yayınları, 1. Baskı İstanbul, 2013, s.14

<sup>154</sup> Pehlivan, a.g.k. s. 162

<sup>155</sup> Abdullah Savaş, **İktisadi, Sosyal ve İdari Açısından Vergileme İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. Maliye Tezli Yüksek Lisans, Eskişehir 2008 s. 12.

Herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekirken, uzlaşma müessesinden yararlanan mükellefler daha az oranda vergi ödemektedirler. Bu durumda uzlaşmadan yararlanmayan eşit konumda olan kişilerin vergiye uyumunun bozulması kaçınılmazdır.

### 3.2. Karşılıklılık İlkesi (Genel Karşılık İlkesi) Açısından Değerlendirme

Kökleri 17. ve 18. yüzyılların tabii hukuk anlayışına dayanan faydalanma teorisi vergileme alanına eşitlik düşüncesinden hareketle vergide bir karşılık veya bedel aranması şeklinde yansımıştır. 19. yüzyıldan itibaren ise vergi anlayışındaki görüş değişmiş ve vergi “bireysel (özel) bir karşılık” yerine, devlet tarafından gerçekleştirilen tüm kamu hizmetlerini kapsayan “genel bir karşılık” olarak ifade edilmiştir. 19. yüzyılın sonlarında ise otorite (egemenlik) teorisi vergileme alanına hâkim olarak<sup>156</sup>, devletin egemenliğine dayanan ve gücünü anayasadan alan vergilerin ölçüsü kamu hizmeti ve karşılığı da kamu gideri olarak nitelendirilmeye başlanmıştır<sup>157</sup>. Kamu hizmetlerinde devamlılık ilkesi, bir ülkede kamu hizmetlerinin kesintisiz ve düzenli yürütülmesini öngörmektedir<sup>158</sup>.

Vergilemenin temel amacı kamu hizmetlerinin devamlı şekilde sürdürülmesi için yapılan kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Anayasal çerçevede “kamu giderlerinin karşılığı” olarak ifade edilen verginin bu fonksiyonu “genel karşılıklılık ilkesi” olarak nitelendirilebilir<sup>159</sup>. Ancak mükelleflerin ödediği vergilerin özel bir menfaate dayanmaması veya belirli bir kamu hizmeti karşılığı olmaması noktasında bu ilke bir anlamda “özel karşılıksızlık ilkesi” şeklinde dolaylı bir anlam da taşımaktadır<sup>160</sup>.

Kamu giderlerinin karşılanmasında temel kaynak durumunda bulunan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alacaklısı konumunda olan devlet ile

<sup>156</sup> Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 5. Basım Ekin Yayınları Bursa 2013 s. 141

<sup>157</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 14. Basım Savaş Yayınları Ankara 1992 s.37 Gülşen Güneş, Anayasadan Sistematik Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, (Ed. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012, s. 269.

<sup>158</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 9. Basım Ekin Yayınları Bursa, 2010 s. 537.

<sup>159</sup> Adnan Gerçek, Feride Bakar Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, **Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar**, AÜHFD, 63 (1) 2014 s.81-130

<sup>160</sup> Şenyüz, v.d. s. 89.

bunların borçlusu durumunda bulunan mükelleflerin çıkarları tarih boyunca birbirine ters yönde gelişmiştir.

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

### **3.3. Mali Güce Dayanma İlkesi Açısından Değerlendirme**

Verginin temel prensiplerinden biri de mali güce dayanma ilkesidir. Aynı zamanda mali güç ödeme gücü anlamına da gelmektedir. Bir başka deyişle devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere egemenlik hakkını kullanmak suretiyle kişilerden ödeme güçlerine göre vergi alır.

Ödeme yaklaşımı bu noktada gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Ödeme gücünün belirlenmesinde mükelleflerin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulmaktadır. Adil bir vergi düzeninde vergilerin çoğu bireylerin ödeme gücüne dayandırılarak alınmaktadır.

Bu ilke uyarınca, mali gücü fazla olanın vergi yükünün mali gücü az olana göre daha yüksek olması gerekir<sup>161</sup>. Kısaca kamu gereksinmelerinde bireylerin ödeme güçleri oranlarında katılmaları düşüncesinden meydana gelmektedir. Ödeme gücü yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alır. Vergi

---

<sup>161</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı, 1989 s. 3. Akt. Usta, a.g.e., s. 14.

ödeme gücünün belirlenmesinde mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulur<sup>162</sup>.

Bireylerin ödeme gücünü teşkil eden başlıca unsurlar; gelir, servet ve harcamalardan oluşmaktadır. Adil bir vergi düzeninde vergilerin çoğu bireylerin ödeme gücüne dayandırılarak alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilere “gelir vergisi”, servet üzerinden alınan vergilere “servet vergisi” ve harcama üzerinden alınan vergilere “harcama vergisi” adı verilir<sup>163</sup>. Bu noktada mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarının ayrı ayrı dikkate alınması, ödeme güçlerine göre vergilendirme yapılması, gerek teoride ve gerekse uygulamada kabul görmektedir<sup>164</sup>.

Uzlaşmanın çeşitli batı ülkelerindeki uygulamalarına baktığımızda mükellefin, ödeme güçlüğü çekmesine sebep olabilecek özel durumlarda uzlaşma talep edebildiğini ve idarenin uzlaşma konusu vergiyi tamamen kaldırdığını ya da ödeme gücüne uyum sağlayacak biçimde indirim yaptığını görmekteyiz. Bu şekilde bir uygulama, idare açısından maddi anlamda ciddi bir fedakârlık gerektirdiği gibi vergi bilincinin tam olarak yerleşmediği ülkelerde, kurumu suiistimale açık hale getirme ihtimali de barındırmaktadır.

Ancak ödeme gücüne göre alınması öngörülen bir verginin bir şekilde ödeme gücünden yoksun kalan mükelleften talep edilebilmesi de verginin temel prensipleriyle çelişmektedir. Etkin ve güçlü bir denetim mekanizmasının kurulmasıyla birlikte bu hususun da uzlaşma kapsamında daha fazla değerlendirilmesinin, mükellefin devlete olan güvencini arttıracacağı ve bireylerin sosyal refahını arttırıcı etkisi olabilir.

Sonuç itibariyle uzlaşma görüşmeleri esnasında mükellefin ödeme gücünün daha fazla dikkate alınması bu doğrultuda büyük ölçüde fayda sağlayacaktır.

---

<sup>162</sup>Esra Siverekli Demircan, **Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, Sayfa 97-116.

<sup>163</sup>Pehlivan, a.g.k. s. 164

<sup>164</sup>Akdoğan, a.g.k. s. 212

### 3.4. Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirme

Adalet ilkesi hukuk düzeninin bütününe ilişkin değerler ölçüsü olarak toplum ve hâkimin vicdanında ortaya çıkmaktadır. Genel anlamda adalet ilkesinin alt başlıkları şöyledir: Hakkaniyet, hak ve nezafet. Toplum barışı ancak adalet ilkesine uygun davranıldığında sağlanabilmektedir. Toplumsal barışı bozan kişinin cezalandırılması, bozulan düzenin yeniden kurulması ve adaletin sağlanması amacı taşımaktadır. Uzlaşma kurumu ise bozulan toplumsal barış ve düzeninin yeniden tesisi için adaletin çabuklaştırılmış hali olarak varsayılabilir. Zararı kısmen veya tamamen gideren fail, mağduru tatmin etmekle birlikte işlediği fiilin sonuçlarını kabul edip zararı ve mağduriyeti gidererek toplum düzenine uygun davranacağına dair bir anlamda söz vermiş olmaktadır. Bu nedenlerle uzlaşma, adalet ilkesiyle çelişmemektedir<sup>165</sup>.

Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan, “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. ” hükmü, vergi ödevi başlığı ile değerlendirildiğinde verginin Anayasamızda zora dayanan, karşılıksız bir yükümlülük olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır<sup>166</sup>. Maddede geçen “Herkes” deyimini, vergi ödemeye mali gücü olan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla ya da hukuksal durumla doğrudan ilişki kurmuş ülkede yaşayan vatandaş olan ya da olmayan herkesten vergi alınması ya da verginin genelliğine işaret etmektedir. Vergilendirmede genellik ilkesine göre, herkesin, fark gözetilmeden elde ettiği vergiyle ilgili kazanç üzerinden vergi ödemesi zorunludur. Anayasal vergilendirme ilkeleri vatandaş ya da yabancı herkesi kapsayacak şekilde genel ve mali güce göre eşit olmak zorundadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin kanunsuz vergi olmaz boyutu vergi kanunlarının soyut ve genel olmasını gerektirmekte böylece de verginin genelliği ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir.<sup>167</sup>

Anayasanın 10'uncu maddesine göre kanun önünde eşitlik ilkesi, hak ve özgürlüklerin tanınmasında ve uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce,

---

<sup>165</sup>Kaymaz, a.g.e., s. 90.

<sup>166</sup>Aykut Tavşancı, Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi Ve 1982 Anayasası, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 306, Şubat, 2007, s.168.

<sup>167</sup>Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004 s. 64-65

felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım yapılamaz, hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar<sup>168</sup>. Uzlaşma kurumu, uzlaşılan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemelerine neden olduğu için aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozmaktadır ve bu da Anayasada yer alan vergilerde eşitlik ilkesine aykırıdır. İki vergi mükellefinden biri, vergi borcunu kanunlara göre zamanında tam ve eksiksiz yerine getirmiş olsun, diğeri ise ödenmesi gereken vergiyi bazı nedenlerle zamanında ödemeyerek uzlaşma yolunu seçerek vergide ve cezada ödün olarak vergi idaresinin indirim yetkisinden faydalanarak daha az vergi ödeyerek vergi mükellefiyetini yerine getirmiş olsun. Böyle bir durumda, uzlaşma vergilerde anayasal eşitlik ilkesini bozmuş olmaktadır. Eşitlik ilkesi, yargılama makamlarının aynı durumdaki şüpheli veya sanıklara aynı muamelede bulunmaları anlamına gelmektedir. Eşit olanların eşitliği yargılamanın olmazsa olmazlarından. Anayasamızın 10'uncu maddesi uyarınca, Devlet organlarının ve idarenin herkese kanun önünde eşitlik ilkesine uygun davranması gerekmektedir. Eşitliğin sağlanması ise, tarafların usulüne uygun şekilde görüşmelere çağırılması, eşit olarak söz verilmesi, görüşlerini açıklama olanağının tanınması, belge ve delilleri inceleme imkânının verilmesi ile mümkün olmaktadır. Uzlaşma teklifinin kabul edilmesi halinde yargılama safhasının olumsuz ve eşitliğe aykırı yönleri kendiliğinden ortadan kalkmış olacak ve fail bozulan toplumsal düzeni sağlamakta edim üstlenecek mağdur da uzlaşma görüşmeleri sonunda tatmin olmuş olacaktır. Böyle bir durumda idarenin mükellefleri uzlaşmaya çağırılmalarında uzlaşma kurumu, eşitlik ilkesinin uygulanmasında olumlu bir fonksiyon görmektedir<sup>169</sup>. Ancak bir diğer husus ise uzlaşmada vergi ve ceza miktarının ne oranda indirileceğinin tamamen uzlaşma komisyonunun takdirine bırakılmıştır. Bu da farklı uzlaşma komisyonlarının benzer durumlarda farklı kararlar alabilmesine ve uzlaşma sağlayan mükellefler arasında da eşitsizlik yaratılmasına neden olabilmektedir<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup> Gözübüyük, a.g.k.s.180.

<sup>169</sup> Aybay Rona, **AİHM'in İş Yükünün Azaltılması İçin Bir Öneri: Zorunlu Uzlaştırma**, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.67, 2006, s.116.

<sup>170</sup> Burcu Z. Vardal, **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 86



Sonuç itibariyle uzlaşma müessesesi eşitlik ilkesine aykırıdır ve haksız rekabet yaratmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ödeyen mükellefle, ödeyeceği vergi miktarı konusunda idare ile pazarlık imkânına sahip olan mükellef arasında bir eşitsizlik yaratılmaktadır. Bunun yanında uzlaşılacak miktar için getirilmiş herhangi bir objektif kıstas da bulunmamaktadır. Bu gibi durumlar mükellefin vergiye olan inancını sarsabileceği gibi vergiye ilişkin ödevlerini vaktinde yerine getiren mükellefin, yerine getirmeyerek uzlaşmaya giden mükellefe kıyasla zarar etmesine sebep olarak olumsuz etkiler yaratmaktadır.

Bu hususta uzlaşmanın, vaktinde tahsilinin önemi üzerinde duran devletin mükelleflere verdiği bir hak olduğu yönündedir. Bu hakkın kullanıp kullanmaması ise mükelleflere bırakılmıştır. Kanunla verilen bu hakkın, etkin bir denetim mekanizmasının kurulması ve kurumun kanunda belirtilen hükümlere göre işletilmesi durumunda eşitlik ilkesine zararının en az seviyede tutulabileceğinin kanaatindeyim.

### **3.5. Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme**

Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince; bir vergi ancak kanunla salınmakta ve alınmaktadır<sup>171</sup>. Başka bir deyişle, devlet, kanunla belirlenmemiş bir vergiyi koyamaz ve alamaz. Diğer taraftan baktığımızda, idare ise vergi alanında bağlı yetkiyle donatılmıştır ve kanunla konmuş olan bir vergiyi almama yetkisine de sahip değildir<sup>172</sup>. Bu hususta uzlaşma kurumu bir istisna olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK uzlaşmayı, yönetimin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olmasının bir istisnası olarak kabul etmiştir. Uzlaşma kurumunun vergilemede kanunilik ilkesiyle çeliştiği ilk nokta budur. Uzlaşmayla idare, devletin kanunla konmuş bir kısım vergi alacağından vazgeçmekte ve kanuni yönetim yerini kanunla da olsa yönetimin görevlendireceği ve yetki vereceği bazı memurların kişisel iradelerine bırakmaktadır. Kurum ikna ve pazarlığa dayalı ve kurumda idarenin üstünlüğüne yer verilmemiştir. Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisini haiz kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir.

---

<sup>171</sup> Aksoy, a.g.e. s.47

<sup>172</sup> Öncel v.d. age., s.171

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

Her ne kadar eşitlik ve kanunilik ilkelerine ters düşmesi nedeniyle Anayasa'ya uygunluğu tartışmalı olsa, uzlaşma kurumu, vergilemede eşitliğin ve adaletin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere, mükellefin de bizzat katılımı vasıtasıyla vergilemenin en etkin ve doğru şekilde gerçekleştirilmesi çabası olarak görülmelidir<sup>173</sup>.

Kanunilik ilkesi anayasal ilkelerden biridir. Kanunilik ilkesi sosyal hukuk devleti olmanın doğal bir sonucudur. Vergilerin kanuniliği, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasıdır. Kanunsuz vergi olmaz kuralının temeli temsilsiz vergi olmaz ilkesidir. Bu ilkenin özünde yükümlülerin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır. Böylece vergi mükellefleri kendileri adına yapılan kanuni düzenlemelere rıza göstermektedirler<sup>174</sup>.

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin başlıca iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, her türlü mali yükümlülüğün kanunlara dayandırılması böylece keyfiliğin olmamasıdır. İkincisi, kanuniliğe dayandırılan mali yükümlülüklerin anayasal düzenlemeler olmalarıdır<sup>175</sup>. Verginin kanuniliği iki yönlü bir ilkedir. Bir yönü ile vergilendirme yetkisini kullanan organa bağlayıcı bir çerçeve çizerken diğer yönden, vergi mükelleflerine bazı hak ve görevler vermektedir. Vergi hukuku sisteminde sınırlayıcı etken kanunun kendisidir. Kanuna dayanmayan ya da kanunda düzenlenmemiş bir konuda vergilendirme söz konusu olamaz. Kanunda hangi işlem ve ilişki vergi konusu kapsamında ise ancak onlar dolayısıyla vergilendirme söz konusu olabilir. Vergilerin kanunla kaldırılmasının ya da değiştirilmesinin ancak kanunla olabilmesi kanunilik ilkesinin doğal bir sonucudur. Yürütme organının kanuni bir dayanak olmadan idari bir işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Yargı organının da kendisini yasama organının yerine koyarak kanun

---

<sup>173</sup>Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.123

<sup>174</sup>Tavşancı, a.g.m.ss.167-168.

<sup>175</sup>Öz, a.g.k. s.76.

koyma, değiştirme kaldırma yetkisi yoktur<sup>176</sup>. Uzlaşmada ise, bakanlar kuruluna bile tanınmayan bu yetki, idarenin temsilcisi sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonlarına tanınmıştır. Uzlaşma komisyonları bu yetkiyi, vergi Usul Kanunu'ndan almaktadır. Burada tartışma konusu olan, kanunlarla getirilen vergi ve cezalarda indirim yapma hakkının, idareye kanunla tanınıp tanınamayacağıdır. Bakanlar Kurulu'na bile sınırlı ölçülerde ve belli şartlarda verilen takdir yetkisinin, Uzlaşma komisyonlarına neredeyse sınırsız olarak tanınması vergilerin kanuniliği ilkesini açık şekilde ihlal etmekte ve Anayasa'ya da aykırılık teşkil etmektedir<sup>177</sup>. Uzlaşmanın amaçlarından biri vergi idaresinin mükellefle barışmak istemesi gibi anlamlı olsa da uzlaşma, kanuni olarak alınması gereken vergi aslı ve/veya cezanın alınmasından vergi idaresinin feragat etmesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır. Zira burada sadece yasama organının iradesinde olan vergiyi kanunla kaldırma yetkisi uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarla kullanılmaktadır. Vergi idaresi burada takdir yetkisini kullanmaktadır. Oysa vergi alanında vergi idaresi bağlı yetkiye sahiptir. Bunun anlamı vergi idaresinin kanunun alınmasını emrettiği vergiyi almak isteyememesidir. Yasama organının iradesi uzlaşma kurumuyla uzlaşma komisyonlarına devredilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kullandığı takdir yetkisi, kanunla konulmuş bir vergiyi ya da cezayı kaldırma veya indirme seklinde kullanıldığı için kanunilik ilkesine aykırıdır. Çünkü vergi ya da cezayı kaldırma yetkisi kanunu koyan yasama organı tarafından kanun yollarıyla icra edilmelidir<sup>178</sup>. Sonuç itibariyle VUK uzlaşmayı, yönetimin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olmasının bir istisnası olarak kabul etmiştir.

---

<sup>176</sup>Tavşancı, a.g.m.s.168

<sup>177</sup> Yılmaz, a.g.e., s. 338.

<sup>178</sup> Öz, a.g.k. s. 141

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devletin kamu giderlerini karşıladığı en önemli gelir kalemi vergi olup, Anayasanın vergi ödevi başlığı ve 73.maddesi ile Anayasal güvence altına alınmıştır. Vergi kanun ile konular ve bu konular vergi gene kanunla toplanır, kamu geliri elde edilir. Türk vergi sistemi içinde vergilemeye ilişkin tüm süreçler ve kurumsal yapılar kanunla düzenlenmiştir.

Verginin tarihi gelişimi incelendiğinde verginin günümüzde mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının olduğu gözükmektedir. Bu fonksiyonların işletilmesi için birtakım sistem ve modeller geliştirilmiştir. Vergilendirme sürecinde mükellef ile idare arasında ortaya çıkan sorunların çözümü de bu model ve sistemlerde gerçekleştirilmektedir. Vergileme sürecinde yaşanan uyuşmazlıklar idarenin kendisinden ya da mükelleften kaynaklanabilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünü düzenleyen sistem, uyuşmazlığın idari ve yargısal aşamalardan birinde çözüme kavuşturulmasını sağlayacak biçimde kurgulanmıştır.. İdari çözüm yoluyla uyuşmazlıklar: hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma yollarından biriyle (tarhiyat öncesi-tarhiyat sonrası) çözüme kavuşturulabilmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası yapmış olduğu işlemler sonucu vergi cezalarında ve vergi aslında indirimler yapabilmektedir. Bu işlemleri komisyon kararları yada takdir yetkisi kullanarak yasama organının kullanabildiği vergileme yetkisi ve vergilerin kanuniliği ilkesi zarar görmektedir. Ayrıca, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre ödeme yapması gerekirken, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması gerekirken; gerek sık sık çıkartılan genel vergi afları sebebiyle gerek idari çözüm yollarıyla; ödeme gücü ilkesi, mükellefin vergiye gönüllü uyumu ve verginin sosyal amacı zarar görebilmektedir.

Vergi hukukunda uzlaşma; bir yandan verginin kanuniliği ilkesine ters düşecek ölçüde idareye takdir yetkisi vermesi, öte yandan vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırılığı nedeniyle eleştiri ve tartışma konusu olmaktadır. Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı

oranda vergilendirilmeleri vergi de eşitlik ilkesinin gereğidir. Uzlaşmanın vaki olması halinde, vergi mükellefine tahakkuk ettirilen vergi, normal kanuni usule göre tahakkuk ettirilen vergiden farklılık gösterir. Bu durum vergide eşitlik ilkesine bir aykırılığı meydana getirir. Vergide eşitlik ilkesi yönünden uzlaşma, normal tahakkuk usulünden ayrılmayı haklı kılan sebepler göz önünde tutularak değerlendirilmelidir. Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarını azaltarak, uyuşmazlıklara bağlı vergi tahsil sürecinde yaşanan gecikmeleri engellemek amacıyla uygulamaya konmuştur.

Genellik ilkesi, vergilemeye ilişkin prosedürler açısından aynı koşulları taşıyan hiçbir mükellefin farklı bir uygulamaya tabi olmadan vergi ödemesini ifade eder. Burada geçen herkesin ifadesi genellik ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Uzlaşma kapsamında vergi yükünden ve vergi cezasını ödemekten kurtulan mükellefler ayrıcalık kazanmış olurlar ki, bu genellik ilkesine aykırıdır. Bunların yanında uzlaşma kapsamında yer alan hususların vergi ziyai cezası, vergi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamış olmasına rağmen uzlaşma ile bu vergi suç ve cezalarının ortadan kalkması cezanın karşılığı ilkesine zarar vermektedir. En son güncel uygulamalardan biri olarak Türkiye'nin en büyük ve karlılığı en yüksek şirketlerinden birinin, 2009-2010-2011-2012-2013 yıllarını (5 yıl) kapsayan dönemde 65,6 milyon TL vergi aslı ve 94,4 milyon TL vergi ziyai cezasının olduğu, toplamda 160 milyon TL devlete ödenmesi gereken tutarın 55 milyon TL olarak ödenmesi hususunda Merkez Uzlaşma Komisyonu ile uzlaşıldığını açıklanmıştır. Bu ölçekte büyük miktarlarda sağlanan uzlaşmaların genellikle siyasi otoriteye yakın ve/veya çıkar ve baskı grubu oluşturabilecek güce sahip olan firmalar ile yapılması ve vergi mahremiyetine ihlal oluşturacağı gerekçesiyle uzlaşma tutanaklarının kamu oyuna açıklanmaması yasamaya ait vergileme yetkisinin idare eliyle gaspı ve kamu mali yönetiminde şeffaflığın zedelenmesine neden olmaktadır. Uzlaşmada gözlenen tüm bu sonuçlar kamuoyunun vergilemeye ilişkin adalet ve eşitlik algısını olumsuz biçimde etkilemektedir.

Görüldüğü üzere uzlaşma, uyuşmazlıkların çözümünde her ne kadar mükellef ile barışçıl bir yol izleyerek vergi tahsilatını hızlandırmayı sağlamak gibi olumlu amaca sahip olsa da istenmeyen sonuçları da beraberinde getirmektedir. Ancak, verginin mali

amacına ve ideal vergileme ilkelerine zarar veriyor olmasına rağmen vergi idaresi uyuşmazlıkların barışçıl yollardan çözümünden vazgeçmemektedir.

Aslında, uyuşmazlıkların barışçıl yollardan çözümü ile amaçlanan hedefe ulaşmayı sağlayacak mekanizmaların sistem içinde var olması nedeniyle, uzlaşma müessesinin gerekliliği eleştirilmektedir. Uyuşmazlıkların barışçıl yollardan çözümü ile amaçlanan hedefe ulaşmayı sağlayacak müesseseler; “hata düzeltme”, “cezalarda indirim”, ve “pişmanlık ve islah” olarak sistem içinde vardır. Bunlar genel olarak mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artıracak, vergi tahsil sürecini hızlandıracak ve uyuşmazlıkları belli ölçüde azaltacak niteliğe sahip uygulamalardır. Bu açıdan bakıldığında uzlaşma müessesinin işletilmesine gerek olmadığı ifade edilebilir. Uzlaşmanın kaldırılması veya kapsamının önemli ölçüde daraltılmasıyla, uzlaşmanın neden olduğu olumsuz yan etkilerinin vergi sistemi üzerinden kaldırılması veya önemli ölçüde azaltılması sağlanmış olacaktır.

Uzlaşma uygulamalarının sayısal sonuçları, toplam kamu gelirleri içinde fazla olmamakla birlikte, uzlaşma yoluyla devletin önemli ölçüde gelir kaybına uğradığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle uyuşmazlıklara bağlı tahsil süreçlerindeki yavaşlamanın engellenmesi amacıyla kullanılan uzlaşmanın sağladığı faydanın alternatif maliyeti, vergi ve cezalara bağlı, kumu geliri kaybındaki azalma olmaktadır. Bu yönüyle uzlaşma yoluyla vergi aslında indirim yoluyla verginin mali amacı zedelenirken, vergi cezalarında indirim ise cezaların caydırıcılığını olumsuz etkileyerek mükellefin vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.

2008 krizinin neden olduğu konjonktürel daralmayla birlikte kamu finansmanında zorlanan Fransa gibi ülkeler, aslında başarılı sonuçlar elde etmiş olmalarına rağmen uzlaşma müessesini kaldırmayı tartışmaktadır. Bunun temel nedeni, uzlaşmanın verginin mali amacını önemli ölçüde azaltması olarak değerlendirilebilir.

Uzlaşmanın, ideal bir vergi sistemi oluşturmayı olumsuz etkilediği söylenebilir. En temelde verginin genelliğini, kanuniliğini olumsuz yönde etkileyerek vergi bilincinin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. İdarenin vergi ceza ve asıllarında büyük oranlara varan uzlaşma yetkisi ve kapsamı daraltılarak, toplumun vergi algısındaki

uzlaşmaya bağılı bozulma önemli ölçüde azaltılabilecektir. Bu çerçevede vergide kanunilik ilkesi göz önünde tutularak, idarenin uzlaşma konusundaki yetkileri ve uzlaşmanın kapsamının yeniden tanımlanarak tespit edilmesine ihtiyaç vardır.

Vergi incelemelerindeki uyuşmazlık konusu miktar çok yüksek olmasına rağmen vergi yargı organlarına intikal eden vergi uyuşmazlıklarının düşük oranda kalması, uzlaşmanın bu ülkenin vergi uygulamasında ki önemini ve faydasını açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Son dönemde Fransa da meydana gelen ekonomik kriz sonrası uzlaşma kurumunun varlığı tartışma konusu haline gelmiştir; fakat bu tartışmanın nedeni uzlaşmanın olumsuz sonuçlarından ziyade uzlaşma ile kamu gelirleri tahsilatının hızlıca tahsili yerine dava aşamasında da olsa vergi alacağı gecikmelide alınmış olsa ekonomik kriz sebebiyle Fransa uzlaşma ile vergi aslı ve cezalarında indirim olmaksızın tüm rakamları tahsil etmek adına bu düşünce içindedir.

Uzlaşma kurumu Türk Vergi Sistemi içinden tamamen kaldırılmak yerine birtakım düzenlemeler getirilmeli, revize edilmelidir. Uzlaşma kurumunda karar alıcıların takdirleri standartlaştırılmalı, kontrol edilmelidir. Uzlaşmaya dahil olan dosyalar değerlendirilirken verginin aslı ve cezalar aynı durumda değerlendirilmemelidir. Uzlaşma oranlarının yüksekliği ve mükellefleri vergi sistemi içinde tutma gereksinimi karşısında, uzlaşma sistemini yıkmak yerine tamir etmek daha mantıklı olacaktır. Anayasal vergileme ilkeleri bağlamında ortaya konan eksik kısımlar değerlendirilerek yeni yöntemler geliştirilmeli, böylelikle uzlaşma kurumunun işlerliliği, sosyal uyumu daha işler hale getirilmelidir. Uzlaşmanın kaldırılışı mükellefte af beklentisini çağrıştırır ki bu sefer uzlaşma ile elde edilecek cari dönemdeki ödemelerden de verginin aslı ve cezasından da vazgeçilmiş olacaktır. Vergi mahremiyeti kapsamında uzlaşma komisyonlarının aldığı kararlar kamuoyu vicdanında kabul görmesi için açıklanmalıdır. Bu açıklama verginin başka bir özelliği ile çelişiyor gözüksede vergiye gönüllü uyumu, mükellefi vergi sistemi içinde bir şekilde tutma gayreti, verginin psikolojik ve sosyal yönleri için bu yapılmalıdır.

## EKLER

### EK 1A. Birinci Kademe Gelişmiş İller

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2006				2007				2008				2009			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Birinci Kademe Gelişmiş İller	1	Istanbul	4.5154	69.672.906.103	65.504.235.548	94,02	43,3	80.970.031.871	75.291.759.618	92,99	44,01	89.302.220.657	82.633.435.813	92,53	43,5	94.391.781.145	85.534.741.845	90,62	43,58
	2	Ankara	2.8384	20.318.191.524	18.543.652.168	91,27	12,26	22.173.848.959	19.763.260.539	89,13	11,55	25.193.760.221	21.347.698.688	84,73	11,24	31.319.477.031	26.080.297.468	83,27	13,29
	3	Izmir	1.9715	15.663.138.472	14.638.275.148	93,46	9,68	17.479.442.791	16.285.934.148	93,17	9,52	20.516.858.216	18.858.047.149	91,91	9,99	20.946.005.520	18.782.371.766	89,67	9,57
	4	Kocaeli	1.6592	21.061.618.446	20.603.766.754	97,83	13,62	23.923.812.460	23.059.535.219	96,39	13,48	26.781.726.910	25.671.489.768	95,85	13,51	24.935.218.735	23.632.390.498	94,78	12,04
	5	Antalya	1.5026	2.255.507.805	1.872.524.709	83,02	1,24	2.680.046.215	2.210.977.039	82,5	1,29	3.159.946.281	2.456.776.591	77,75	1,29	3.552.378.219	2.648.273.883	74,55	1,35
	6	Bursa	1.3740	4.668.857.110	4.198.124.065	89,92	2,78	5.345.578.994	4.790.470.090	89,62	2,8	6.054.168.641	5.314.097.748	87,78	2,8	6.076.193.347	5.133.225.656	84,48	2,62
	7	Eskişehir	1.1671	931.719.671	825.040.945	88,55	0,55	1.028.707.240	905.461.561	88,02	0,53	1.113.753.742	957.226.150	85,95	0,5	1.144.726.089	956.563.260	83,56	0,49
	8	Muğla	1.0493	987.748.447	791.453.530	80,13	0,52	1.150.843.502	891.962.844	77,51	0,52	0	0	0	0	1.411.634.220	1.048.886.916	74,3	0,53
		<b>Toplam</b>		<b>135.559.687.578</b>	<b>126.977.072.867</b>	<b>93,67%</b>	<b>83,95</b>	<b>154.752.312.032</b>	<b>143.199.361.058</b>	<b>92,53%</b>	<b>83,7</b>	<b>172.122.434.668</b>	<b>157.238.771.907</b>	<b>91,35%</b>	<b>82,77</b>	<b>183.777.414.306</b>	<b>163.816.751.292</b>	<b>89,14%</b>	<b>83,47</b>
	<b>Türkiye Genel</b>		<b>164.096.235.135</b>	<b>151.265.720.576</b>	<b>92,18</b>	<b>100</b>	<b>187.765.575.091</b>	<b>171.091.564.509</b>	<b>91,12</b>	<b>100</b>	<b>210.068.189.893</b>	<b>188.572.455.659</b>	<b>89,77</b>	<b>100</b>	<b>224.482.045.820</b>	<b>194.597.913.311</b>	<b>86,69</b>	<b>100</b>	

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2010				2011				2012				2013			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Birinci Kademe Gelişmiş İller	1	Istanbul	4.5154	115.860.948.540	103.140.805.704	89,02	43,76	141.938.460.068	124.174.620.776	87,48	43,65	157.041.579.644	140.153.779.229	89,25	44,19	179.369.320.716	159.048.525.060	88,67	43,28
	2	Ankara	2.8384	36.914.083.113	29.839.168.027	80,83	12,66	39.406.117.405	31.717.351.286	80,49	11,15	43.255.245.051	34.714.536.934	80,26	10,94	56.020.976.081	48.790.485.092	87,09	13,28
	3	Izmir	1.9715	26.706.185.021	23.885.266.703	89,44	10,13	32.670.822.508	29.054.241.631	88,93	10,21	38.827.980.923	34.693.238.031	89,35	10,94	42.963.341.413	38.416.022.264	89,42	10,45
	4	Kocaeli	1.6592	30.021.693.184	28.217.825.571	93,99	11,97	36.991.697.129	34.661.130.133	93,7	12,19	39.636.547.124	37.150.300.219	93,73	11,71	44.670.521.096	41.771.724.996	93,51	11,37
	5	Antalya	1.5026	4.325.532.690	3.162.767.017	73,12	1,34	5.490.643.465	4.080.273.004	74,31	1,43	5.954.405.750	4.531.024.636	76,1	1,43	6.733.197.267	5.116.208.803	75,98	1,39
	6	Bursa	1.3740	7.447.498.163	6.252.785.903	83,96	2,65	9.401.557.258	7.916.617.205	84,21	2,78	10.098.714.228	8.506.568.473	84,23	2,68	11.232.006.299	9.452.201.351	84,15	2,57
	7	Eskişehir	1.1671	1.380.327.706	1.140.816.448	82,65	0,48	1.705.442.684	1.405.791.272	82,43	0,49	1.846.480.757	1.525.956.876	82,64	0,48	2.069.750.805	1.720.723.937	83,14	0,47
	8	Muğla	1.0493	1.675.642.325	1.238.043.728	73,88	0,53	1.959.056.007	1.440.198.517	73,51	0,51	2.128.246.708	1.583.265.183	74,39	0,5	2.309.947.207	1.707.542.167	73,92	0,46
		<b>Toplam</b>		<b>224.331.910.742</b>	<b>196.877.479.101</b>	<b>87,76%</b>	<b>83,24</b>	<b>269.563.796.524</b>	<b>234.450.223.824</b>	<b>86,97%</b>	<b>82,41</b>	<b>298.789.200.185</b>	<b>262.858.669.581</b>	<b>87,97%</b>	<b>82,87</b>	<b>345.369.060.884</b>	<b>306.023.433.670</b>	<b>88,61%</b>	<b>83,27</b>
	<b>Türkiye Genel</b>		<b>273.451.331.653</b>	<b>235.686.589.944</b>	<b>86,19</b>	<b>100</b>	<b>332.423.277.876</b>	<b>284.449.206.334</b>	<b>85,57</b>	<b>100</b>	<b>366.934.082.793</b>	<b>317.188.767.788</b>	<b>86,44</b>	<b>100</b>	<b>423.397.273.804</b>	<b>367.473.549.762</b>	<b>86,79</b>	<b>100</b>	

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları



## EK 2A. İkinci Kademe Gelişmiş İller

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2006				2007				2008				2009			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
İkinci Kademe Gelişmiş İller	9	Tekirdağ	0,9154	1.519.394.773	1.364.087.556	89,78	0,9	1.647.764.306	1.479.699.798	89,8	0,86	1.919.698.301	1.703.157.056	88,72	0,9	2.028.341.141	1.759.659.328	86,75	0,9
	10	Denizli	0,9122	995.162.103	847.523.686	85,16	0,56	1.095.540.456	930.891.916	84,97	0,54	1.180.479.439	969.195.608	82,1	0,51	1.254.136.031	978.931.849	78,06	0,5
	11	Bolu	0,6394	264.271.365	212.149.778	80,28	0,14	311.200.244	246.019.468	79,06	0,14	309.951.886	229.908.050	74,18	0,12	342.186.228	244.346.021	71,41	0,12
	12	Edirne	0,6383	354.876.446	308.007.586	86,79	0,2	407.682.046	358.088.016	87,84	0,21	470.865.290	406.447.337	86,32	0,21	487.526.333	407.165.475	83,52	0,21
	13	Yalova	0,6263	218.638.667	180.569.439	82,59	0,12	212.977.574	163.949.805	76,98	0,1	266.777.136	203.276.186	76,2	0,11	288.015.011	187.057.287	64,95	0,1
	14	Çanakkale	0,5999	346.267.152	292.700.917	84,53	0,19	417.095.354	349.811.195	83,87	0,2	508.938.809	414.015.379	81,35	0,22	527.990.387	415.480.289	78,69	0,21
	15	Kırklareli	0,5923	344.103.909	276.904.250	80,47	0,18	373.986.493	319.338.500	85,39	0,19	531.255.712	446.685.821	87,03	0,24	562.179.211	485.565.972	86,37	0,25
	16	Adana	0,5666	1.632.699.760	1.319.222.578	80,8	0,87	1.880.829.538	1.502.331.356	79,68	0,88	2.107.991.945	1.625.755.071	77,12	0,86	2.584.166.648	1.777.577.304	68,79	0,91
	17	Kayseri	0,5650	1.082.223.179	947.372.739	87,54	0,63	1.234.167.597	1.071.974.259	86,86	0,63	1.453.876.920	1.235.831.656	85	0,65	1.564.473.678	1.289.998.950	82,46	0,66
	18	Sakarya	0,5641	807.354.003	645.085.675	79,9	0,43	897.105.472	721.067.491	80,38	0,42	1.052.679.930	822.177.353	78,1	0,43	998.794.483	718.759.727	71,96	0,37
	19	Aydın	0,5597	669.230.406	553.219.446	82,67	0,37	787.299.788	638.604.837	81,11	0,37	906.603.825	681.940.735	75,22	0,36	961.407.703	685.944.814	71,35	0,35
	20	Konya	0,5308	1.220.495.805	1.016.128.895	83,26	0,67	1.495.978.323	1.223.058.525	81,76	0,71	1.736.492.128	1.383.955.274	79,7	0,73	1.920.468.628	1.523.011.775	79,3	0,78
	21	İsparta	0,5272	295.999.639	261.195.682	88,24	0,17	316.277.158	276.723.096	87,49	0,16	329.798.598	272.439.415	82,61	0,14	345.592.398	276.386.923	79,97	0,14
				9.750.717.207	8.224.168.227	84,34%	5,43	11.077.904.349	9.281.558.262	83,78%	5,41	12.775.409.919	10.394.784.941	81,37%	5,48	13.865.277.880	10.749.885.714	77,53%	5,50
				<b>164.096.235.135</b>	<b>151.265.720.576</b>	<b>92,18</b>	<b>100</b>	<b>187.765.575.091</b>	<b>171.091.564.509</b>	<b>91,12</b>	<b>100</b>	<b>210.068.189.893</b>	<b>188.572.455.659</b>	<b>89,77</b>	<b>100</b>	<b>224.482.045.820</b>	<b>194.597.913.311</b>	<b>86,69</b>	<b>100</b>

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2010				2011				2012				2013			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
İkinci Kademe Gelişmiş İller	9	Tekirdağ	0,9154	2.405.648.918	2.030.015.722	84,39	0,86	3.328.683.975	2.816.983.913	84,63	0,99	3.604.220.580	3.100.810.766	86,03	0,98	4.149.852.114	3.560.017.762	85,79	0,97
	10	Denizli	0,9122	1.569.129.506	1.216.173.936	77,51	0,52	1.942.851.238	1.520.928.362	78,28	0,53	2.130.578.455	1.669.031.213	78,34	0,53	2.402.237.102	1.845.431.343	76,82	0,5
	11	Bolu	0,6394	415.159.499	297.252.958	71,6	0,13	483.446.596	351.395.183	72,69	0,12	512.900.260	371.135.847	72,36	0,12	582.124.877	425.695.359	73,13	0,12
	12	Edirne	0,6383	562.085.914	463.489.201	82,46	0,2	710.755.360	595.477.623	83,78	0,21	765.751.713	646.702.339	84,45	0,2	839.367.455	711.540.662	84,77	0,19
	13	Yalova	0,6263	332.689.738	210.316.422	63,22	0,09	440.433.183	300.535.970	68,24	0,11	484.360.953	330.290.862	68,19	0,1	556.032.196	378.522.069	68,08	0,1
	14	Çanakkale	0,5999	652.145.848	505.994.505	77,59	0,21	799.894.341	635.741.572	79,48	0,22	901.118.504	722.284.196	80,15	0,23	972.599.213	770.237.459	79,19	0,21
	15	Kırklareli	0,5923	635.025.159	470.028.111	74,02	0,2	625.983.632	415.539.579	65,9	0,15	638.959.368	426.259.874	66,71	0,13	696.616.952	459.904.795	66,02	0,13
	16	Adana	0,5666	2.919.151.352	2.007.205.499	68,76	0,85	3.590.922.997	2.519.670.346	70,17	0,89	3.831.334.575	2.735.965.690	71,41	0,86	4.429.451.852	3.104.951.613	70,1	0,84
	17	Kayseri	0,5650	1.919.685.280	1.574.303.643	82,01	0,67	2.386.397.190	1.950.928.220	81,75	0,69	2.561.726.399	2.128.975.024	83,11	0,67	2.942.129.864	2.445.577.587	83,12	0,67
	18	Sakarya	0,5641	1.197.071.508	847.437.941	70,79	0,36	1.543.463.773	1.120.657.306	72,61	0,39	1.715.660.098	1.240.935.604	72,33	0,39	2.027.995.780	1.463.566.111	72,17	0,4
	19	Aydın	0,5597	1.141.655.376	793.530.007	69,51	0,34	1.398.376.112	988.023.943	70,66	0,35	1.511.485.648	1.066.483.670	70,56	0,34	1.705.411.101	1.206.791.454	70,76	0,33
	20	Konya	0,5308	2.286.205.677	1.797.461.718	78,62	0,76	2.909.432.715	2.295.923.400	78,91	0,81	3.247.701.096	2.561.001.689	78,86	0,81	3.691.638.321	2.870.539.174	77,76	0,78
	21	İsparta	0,5272	399.380.192	314.237.146	79,68	0,13	497.189.781	395.416.780	79,53	0,14	522.986.083	417.968.897	79,92	0,13	600.389.081	478.422.549	79,69	0,13
				16.435.033.967	12.527.446.809	76,22%	5,32	20.657.830.893	15.907.222.197	77,00%	5,60	22.428.783.732	17.417.845.671	77,66%	5,49	25.595.845.908	19.721.197.937	77,05%	5,37
				<b>273.451.331.653</b>	<b>235.686.589.944</b>	<b>86,19</b>	<b>100</b>	<b>332.423.277.876</b>	<b>284.449.206.334</b>	<b>85,57</b>	<b>100</b>	<b>366.934.082.793</b>	<b>317.188.767.788</b>	<b>86,44</b>	<b>100</b>	<b>423.397.273.804</b>	<b>367.473.549.762</b>	<b>86,79</b>	<b>100</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

### EK 3A. Üçüncü Kademe Gelişmiş İller

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2006				2007				2008				2009			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirleri nin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Üçüncü Kademe Gelişmiş İller	22	Balıkesir	0,4764	860.668.769	718.762.490	83,51	0,48	1.061.630.418	902.389.349	85	0,53	1.259.073.160	1.051.656.869	83,53	0,55	1.297.674.679	1.057.216.680	81,47	0,54
	23	Manisa	0,4711	1.001.151.264	828.498.182	82,75	0,55	1.150.430.121	933.327.080	81,13	0,55	1.314.975.105	1.047.000.842	79,62	0,55	1.413.669.924	1.098.268.511	77,69	0,56
	24	Mersin	0,4636	2.768.006.013	2.505.592.539	90,52	0,66	3.679.238.724	3.256.535.299	91,22	1,96	4.057.015.152	3.628.572.752	89,44	1,91	4.124.706.754	3.646.091.099	88,4	1,86
	25	Uşak	0,3737	186.826.623	159.568.791	85,41	0,11	203.949.241	176.678.105	86,63	0,1	231.737.106	190.817.538	82,34	0,1	264.874.122	212.157.781	80,1	0,11
	26	Burdur	0,3684	135.888.716	115.704.491	85,15	0,08	167.994.518	140.733.590	83,77	0,08	198.922.080	161.674.451	81,28	0,09	220.691.208	179.281.600	81,24	0,09
	27	Bilecik	0,3634	141.067.910	113.165.213	80,22	0,07	154.882.329	121.651.157	78,54	0,07	164.994.053	121.829.835	73,84	0,06	175.850.223	127.519.330	72,52	0,06
	28	Karabük	0,2916	169.624.565	151.675.438	89,42	0,1	216.320.474	189.913.503	87,79	0,11	326.139.967	291.808.810	89,47	0,15	224.131.576	189.977.402	84,76	0,1
	29	Zonguldak	0,2758	1.404.549.157	1.278.429.732	91,02	0,85	1.181.743.383	1.033.724.705	87,47	0,6	1.455.886.973	1.259.051.107	86,48	0,66	1.169.220.156	945.453.927	80,86	0,48
	30	Gaziantep	0,2678	917.153.913	736.584.194	80,31	0,49	1.116.876.112	879.475.247	78,74	0,51	1.253.893.331	958.791.653	76,47	0,5	1.500.965.717	1.168.835.739	77,87	0,6
	31	Trabzon	0,2218	593.934.433	515.574.095	86,81	0,34	682.586.661	589.785.936	86,4	0,34	767.478.314	647.887.191	84,42	0,34	841.239.423	692.522.035	82,32	0,35
	32	Karaman	0,1864	119.495.336	104.016.227	87,05	0,07	122.184.777	104.036.054	85,15	0,06	138.067.736	114.412.358	82,87	0,06	157.309.823	129.470.623	82,3	0,07
	33	Samsun	0,1579	889.012.345	757.732.024	85,23	0,5	1.078.726.216	915.809.605	84,9	0,54	1.312.127.111	1.099.169.768	83,77	0,58	1.301.655.857	1.042.238.654	80,07	0,53
	<b>Toplam</b>				9.187.379.044	7.985.304.416	86,92%	4,30	10.816.662.974	9.344.059.630	86,39%	5,45	12.480.310.088	10.572.673.112	84,71%	5,55	12.691.989.462	10.489.033.381	82,64%
<b>Türkiye Geneli</b>				<b>164.096.235.135</b>	<b>151.265.720.576</b>	<b>92,18</b>	<b>100</b>	<b>187.765.575.091</b>	<b>171.091.564.509</b>	<b>91,12</b>	<b>100</b>	<b>210.068.189.893</b>	<b>188.572.455.659</b>	<b>89,77</b>	<b>100</b>	<b>224.482.045.820</b>	<b>194.597.913.311</b>	<b>86,69</b>	<b>100</b>

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2010				2011				2012				2013			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirleri nin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Üçüncü Kademe Gelişmiş İller	22	Balıkesir	0,4764	1.546.481.611	1.241.151.355	80,26	0,53	1.838.367.010	1.481.463.259	80,59	0,52	1.991.217.726	1.632.007.319	81,96	0,51	2.129.162.858	1.727.102.151	81,12	0,47
	23	Manisa	0,4711	1.704.028.808	1.317.282.614	77,3	0,56	2.129.659.558	1.664.401.571	78,15	0,59	2.371.747.134	1.878.983.630	79,22	0,59	2.567.550.064	2.017.100.927	78,56	0,55
	24	Mersin	0,4636	5.157.315.892	4.572.822.804	88,67	1,94	6.709.327.942	5.906.226.069	88,03	2,08	6.981.102.053	6.133.990.392	87,87	1,93	7.946.109.635	6.981.156.179	87,86	1,9
	25	Uşak	0,3737	318.829.278	257.110.466	80,64	0,11	412.934.821	310.306.903	75,15	0,11	457.883.554	342.012.737	74,69	0,11	543.941.290	399.360.286	73,42	0,11
	26	Burdur	0,3684	252.733.645	197.298.065	78,07	0,08	311.242.345	241.764.192	77,68	0,08	343.204.237	267.359.818	77,9	0,08	418.660.626	335.765.860	80,2	0,09
	27	Bilecik	0,3634	213.274.355	149.342.908	70,02	0,06	258.098.580	183.449.757	71,08	0,06	271.210.391	190.652.105	70,3	0,06	327.757.123	232.597.598	70,97	0,06
	28	Karabük	0,2916	252.522.203	210.710.304	83,44	0,09	354.791.325	296.376.815	83,54	0,1	382.144.641	318.096.550	83,24	0,1	424.698.226	337.188.955	79,39	0,09
	29	Zonguldak	0,2758	1.342.362.380	1.066.000.868	79,41	0,45	1.818.792.768	1.499.265.293	82,43	0,53	1.840.483.148	1.493.632.689	81,15	0,47	2.180.735.470	1.755.348.637	80,49	0,48
	30	Gaziantep	0,2678	1.909.897.991	1.491.618.352	78,1	0,63	2.484.920.801	1.976.995.784	79,56	0,7	2.617.696.102	2.090.754.687	79,87	0,66	3.342.887.451	2.470.920.384	73,92	0,67
	31	Trabzon	0,2218	1.009.262.581	822.481.693	81,49	0,35	1.281.595.822	1.030.968.577	80,44	0,36	1.409.614.322	1.150.387.560	81,61	0,36	1.583.420.797	1.287.766.633	81,33	0,35
	32	Karaman	0,1864	184.516.922	153.877.763	83,39	0,07	214.593.448	175.855.875	81,95	0,06	244.190.984	196.065.564	80,29	0,06	294.429.693	232.056.350	78,82	0,06
	33	Samsun	0,1579	1.558.688.357	1.256.106.721	80,59	0,53	1.988.044.939	1.638.973.510	82,44	0,58	2.204.009.921	1.839.319.666	83,45	0,58	2.463.260.039	2.052.230.872	83,31	0,56
	<b>Toplam</b>				15.449.914.023	12.735.803.913	82,43%	5,40	19.802.369.359	16.406.047.605	82,85%	5,77	21.114.504.213	17.533.262.717	83,04%	5,51	24.222.613.272	19.828.594.832	81,86%
<b>Türkiye Geneli</b>				<b>273.451.331.653</b>	<b>235.686.589.944</b>	<b>86,19</b>	<b>100</b>	<b>332.423.277.876</b>	<b>284.449.206.334</b>	<b>85,57</b>	<b>100</b>	<b>366.934.082.793</b>	<b>317.188.767.788</b>	<b>86,44</b>	<b>100</b>	<b>423.397.273.804</b>	<b>367.473.549.762</b>	<b>86,79</b>	<b>100</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

## EK 4A. Dördüncü Kademe Gelişmiş İller

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2006				2007				2008				2009				
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	
Dördüncü Kademe Gelişmiş İller	34	Rize	0,1550	268.280.037	245.375.199	91,46	0,16	313.199.089	284.792.524	90,93	0,17	385.965.721	344.702.929	89,31	0,18	403.919.796	355.536.151	88,02	0,18	
	35	Düzce	0,1056	203.969.936	142.857.927	70,04	0,09	244.427.160	168.534.186	68,95	0,1	288.899.123	194.104.194	67,19	0,1	327.001.296	210.162.297	64,27	0,11	
	36	Neveşehir	0,1029	121.544.514	93.916.421	77,27	0,06	144.137.421	109.361.861	75,87	0,06	0	0	0	0	189.330.138	131.227.525	69,31	0,07	
	37	Amasya	0,0510	137.330.162	114.797.340	83,59	0,08	158.635.597	134.240.658	84,62	0,08	190.612.192	157.281.821	82,51	0,08	214.558.341	172.120.439	80,22	0,09	
	38	Kütahya	0,1980	347.100.037	303.013.773	87,3	0,2	378.420.024	321.999.360	85,09	0,19	449.530.587	371.400.286	82,62	0,2	529.914.642	434.880.373	82,07	0,22	
	39	Elazığ	-0,0103	257.896.863	223.283.229	86,58	0,15	286.283.935	245.501.276	85,75	0,14	340.377.236	291.150.411	85,54	0,15	373.821.565	303.982.163	81,32	0,15	
	40	Kırşehir	-0,0211	93.308.313	72.454.890	77,65	0,05	109.587.416	85.575.354	78,09	0,05	127.387.798	97.194.151	76,3	0,05	158.605.311	121.725.509	76,75	0,06	
	41	Kırkkale	-0,0687	516.342.728	474.534.238	91,9	0,31	476.591.116	431.219.472	90,48	0,25	512.915.325	458.947.518	89,48	0,24	401.467.753	337.698.887	84,12	0,17	
	42	Malatya	-0,0785	310.010.246	266.733.744	86,04	0,18	350.968.331	290.591.358	82,8	0,17	414.445.086	342.469.847	82,63	0,18	483.247.652	380.809.087	78,8	0,19	
	43	Afyon	-0,0797	330.191.619	261.631.845	79,24	0,17	395.224.526	305.654.690	77,34	0,18	455.344.302	344.996.330	75,77	0,18	500.813.029	372.437.612	74,37	0,19	
	44	Artvin	-0,1046	106.493.033	87.849.109	82,49	0,06	117.913.332	96.344.219	81,71	0,06	139.254.631	112.461.428	80,76	0,06	158.824.366	126.579.372	79,7	0,06	
	45	Erzincan	-0,1056	89.733.265	76.797.345	85,58	0,05	103.214.107	85.809.571	83,14	0,05	119.920.086	95.834.606	79,92	0,05	135.540.492	106.315.419	78,44	0,05	
	46	Hatay	-0,1302	1.507.387.387	1.346.780.045	89,35	0,89	1.768.385.624	1.603.951.721	90,7	0,94	2.220.606.098	1.974.771.663	88,93	1,04	2.123.937.319	188.668.307	88,55	0,96	
	47	Kastamonu	-0,1471	199.116.406	168.280.768	84,51	0,11	239.503.668	201.400.226	84,09	0,12	268.250.399	218.517.574	81,46	0,12	271.878.120	210.226.801	77,32	0,11	
	48	Bartın	-0,1976	88.025.686	75.830.927	86,15	0,05	98.693.174	85.034.504	86,16	0,05	111.304.160	94.705.270	85,09	0,05	122.176.569	101.152.313	82,79	0,05	
	49	Sivas	-0,2208	324.685.194	256.649.009	79,05	0,17	391.793.333	301.486.979	76,95	0,18	454.441.918	348.831.663	76,76	0,18	494.836.326	386.474.955	78,1	0,12	
	50	Çorum	-0,2405	221.167.339	193.620.491	87,54	0,13	257.896.641	222.364.345	86,22	0,13	298.272.891	250.052.153	83,83	0,13	332.142.704	269.938.177	81,27	0,14	
	<b>Toplam</b>				5.122.582.765	4.404.406.300	85,98%	2,91	5.834.874.494	4.973.862.304	85,24%	2,92	6.777.527.553	5.697.421.844	84,06%	2,99	7.222.015.419	4.209.935.387	58,29%	3,00
	<b>Türkiye Geneli</b>				<b>164.096.235.135</b>	<b>151.265.720.576</b>	<b>92,18</b>	<b>100</b>	<b>187.765.575.091</b>	<b>171.091.564.509</b>	<b>91,12</b>	<b>100</b>	<b>210.068.189.893</b>	<b>188.572.455.659</b>	<b>89,77</b>	<b>100</b>	<b>224.482.045.820</b>	<b>194.597.913.311</b>	<b>86,69</b>	<b>100</b>
					<b>2010</b>				<b>2011</b>				<b>2012</b>				<b>2013</b>			
Dördüncü Kademe Gelişmiş İller	34	Rize	0,1550	480.248.132	420.482.595	87,56	0,18	563.334.830	468.000.373	83,08	0,16	604.957.814	530.259.117	87,65	0,17	648.464.119	562.137.070	86,69	0,15	
	35	Düzce	0,1056	401.891.481	256.386.372	63,79	0,11	509.915.187	334.334.989	65,57	0,12	569.522.336	362.268.883	63,61	0,11	642.060.793	402.325.633	62,66	0,11	
	36	Neveşehir	0,1029	232.698.597	162.513.056	69,84	0,07	294.237.218	209.688.050	71,26	0,07	327.796.093	230.301.598	70,26	0,07	378.633.276	266.954.513	70,5	0,07	
	37	Amasya	0,0510	253.934.258	198.467.214	78,16	0,08	292.100.800	226.918.226	77,68	0,08	329.497.858	258.834.477	78,55	0,08	423.968.627	282.439.684	66,62	0,08	
	38	Kütahya	0,1980	631.654.487	497.883.662	78,82	0,21	763.083.893	595.971.775	78,1	0,21	851.002.665	651.290.983	76,53	0,21	875.247.502	644.361.838	73,62	0,18	
	39	Elazığ	-0,0103	487.749.970	393.640.232	80,71	0,17	600.121.710	482.685.929	80,43	0,17	685.805.965	570.762.637	83,23	0,18	734.569.852	598.167.854	81,43	0,16	
	40	Kırşehir	-0,0211	189.371.515	137.667.133	72,7	0,06	226.970.445	164.528.724	72,49	0,06	255.899.669	190.241.414	74,34	0,06	298.127.933	225.191.187	75,54	0,06	
	41	Kırkkale	-0,0687	510.217.683	431.427.061	84,56	0,18	766.748.603	669.979.195	87,38	0,24	825.992.629	724.732.064	87,74	0,23	1.054.576.474	934.670.718	88,63	0,25	
	42	Malatya	-0,0785	575.871.025	449.982.059	78,14	0,19	709.613.471	561.799.973	79,17	0,2	794.402.190	626.936.623	78,92	0,2	924.857.310	741.039.092	80,12	0,2	
	43	Afyon	-0,0797	595.506.181	440.729.902	74,01	0,19	717.165.432	541.584.613	75,52	0,19	771.548.155	581.080.520	75,31	0,18	888.153.732	680.153.783	76,58	0,19	
	44	Artvin	-0,1046	190.416.110	151.132.551	79,37	0,06	237.296.458	191.784.468	80,82	0,07	253.468.016	201.692.651	79,57	0,06	277.279.319	220.707.029	79,6	0,06	
	45	Erzincan	-0,1056	161.384.301	122.356.683	75,82	0,05	211.606.397	166.054.492	78,47	0,06	232.146.651	186.785.439	80,46	0,06	250.396.422	198.204.419	79,16	0,05	
	46	Hatay	-0,1302	2.496.899.621	2.145.749.733	85,94	0,91	3.857.778.191	3.347.108.620	86,76	1,18	4.026.085.912	3.532.174.638	87,73	1,11	4.477.046.728	3.913.718.278	87,42	1,07	
	47	Kastamonu	-0,1471	329.215.071	260.533.835	79,14	0,11	396.577.376	312.524.456	78,81	0,11	514.346.380	424.216.464	82,48	0,13	573.430.095	467.160.166	81,47	0,13	
	48	Bartın	-0,1976	141.090.459	109.710.927	77,76	0,05	183.250.568	141.266.391	77,09	0,05	200.897.127	151.315.322	75,32	0,05	231.778.003	175.791.161	75,84	0,05	
	49	Sivas	-0,2208	554.428.420	417.316.085	75,27	0,18	667.720.745	470.356.080	70,44	0,17	763.764.711	512.972.289	67,16	0,16	940.072.621	595.122.463	63,31	0,16	
	50	Çorum	-0,2405	396.802.451	320.239.885	80,71	0,14	493.885.160	397.254.787	80,43	0,14	526.336.986	429.422.375	81,59	0,14	611.085.654	488.754.092	79,98	0,13	
	<b>Toplam</b>				8.629.379.762	6.916.218.985	80,15%	2,94	11.491.406.484	9.281.841.141	80,77%	3,28	12.533.471.157	10.165.287.494	81,11%	3,20	14.229.748.460	11.396.898.974	80,09%	3,10
	<b>Türkiye Geneli</b>				<b>273.451.331.653</b>	<b>235.686.589.944</b>	<b>86,19</b>	<b>100</b>	<b>332.423.277.876</b>	<b>284.449.206.334</b>	<b>85,57</b>	<b>100</b>	<b>366.934.082.793</b>	<b>317.188.767.788</b>	<b>86,44</b>	<b>100</b>	<b>423.397.273.804</b>	<b>367.473.549.762</b>	<b>86,79</b>	<b>100</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

## EK 5A. Beşinci Kademe Gelişmiş İller

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2006				2007				2008				2009			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Beşinci Kademe Gelişmiş İller	51	Sinop	-0,2479	91.895.405	70.874.795	77,13	0,05	103.676.414	79.702.917	76,88	0,05	120.209.772	90.483.588	75,27	0,05	127.843.339	99.351.163	77,71	0,05
	52	Giresun	-0,2564	166.258.777	137.101.407	82,46	0,09	200.736.343	165.108.392	82,25	0,1	228.605.835	185.232.120	81,03	0,1	260.722.266	205.314.384	78,75	0,1
	53	Osmaniye	-0,2892	130.042.679	97.376.415	74,88	0,06	156.372.427	113.442.421	72,55	0,07	206.508.751	152.496.004	73,84	0,08	226.148.395	162.960.065	72,06	0,08
	54	Çankırı	-0,3312	75.037.057	61.062.940	81,38	0,04	83.884.241	64.842.839	80,88	0,04	87.924.227	73.791.151	83,93	0,04	98.226.487	82.254.930	83,74	0,04
	55	Aksaray	-0,3671	245.801.972	217.496.322	88,48	0,14	296.515.361	260.966.819	88,01	0,15	326.055.263	279.400.175	85,69	0,15	261.328.808	206.821.455	79,14	0,11
	56	Niğde	-0,3761	136.275.590	119.989.686	88,05	0,08	161.395.477	135.883.083	84,19	0,08	158.408.718	122.225.351	77,16	0,06	167.245.872	128.742.162	76,98	0,07
	57	Tokat	-0,3821	208.428.577	178.544.040	85,66	0,12	249.607.045	210.705.215	84,41	0,12	293.244.834	238.520.362	81,34	0,13	320.861.166	246.745.918	76,9	0,13
	58	Tunceli	-0,3892	28.853.810	27.149.615	94,09	0,02	33.897.745	31.344.330	92,47	0,02	39.960.008	36.466.271	91,26	0,02	47.031.673	42.743.519	90,88	0,02
	59	Erzurum	-0,4327	323.946.627	273.118.679	84,31	0,18	360.536.284	301.418.478	83,6	0,18	441.853.754	339.855.193	76,92	0,18	484.191.353	353.971.389	73,11	0,18
	60	Kahramanmaraş	-0,4677	402.379.219	346.112.718	86,02	0,23	446.916.253	382.580.335	85,6	0,22	560.742.332	474.671.839	84,65	0,25	619.244.745	521.797.484	84,26	0,27
	61	Ordu	-0,4810	320.942.039	271.327.916	84,54	0,18	397.947.718	331.495.989	83,3	0,19	446.052.985	354.448.383	79,46	0,19	462.596.921	350.685.366	75,81	0,18
	62	Gümüşhane	-0,4814	35.317.248	31.535.572	89,29	0,02	39.521.730	35.385.345	89,53	0,02	45.738.011	39.617.518	86,62	0,02	51.963.743	44.599.612	85,83	0,02
	63	Kilis	-0,5733	30.559.064	24.652.844	80,67	0,02	34.824.561	27.897.433	80,11	0,02	40.261.313	31.122.623	77,3	0,02	45.481.691	34.276.660	75,36	0,02
	64	Bayburt	-0,5946	21.465.423	19.581.808	91,22	0,01	25.646.965	23.263.670	90,71	0,01	28.416.385	24.489.504	86,18	0,01	31.420.087	26.187.192	83,35	0,01
	65	Yozgat	-0,6079	177.023.822	125.714.304	71,02	0,08	208.233.031	141.940.148	68,16	0,08	236.226.858	159.068.213	66,49	0,08	261.631.552	171.555.921	65,49	0,09
	66	Adıyaman	-0,9602	150.510.096	116.586.771	77,46	0,08	172.973.772	129.796.053	75,04	0,08	202.965.957	149.799.267	73,81	0,08	242.514.553	175.598.878	73,23	0,09
	<b>Toplam</b>				2.544.737.405	2.118.225.832	83,24%	1,40	2.972.685.367	2.435.773.467	81,94%	1,43	3.463.175.003	2.749.687.562	79,40%	1,46	3.708.452.651	2.855.206.098	76,99%
<b>Türkiye Geneli</b>				<b>164.096.235.135</b>	<b>151.265.720.576</b>	<b>92,18</b>	<b>100</b>	<b>187.765.575.091</b>	<b>171.091.564.509</b>	<b>91,12</b>	<b>100</b>	<b>210.068.189.893</b>	<b>188.572.455.659</b>	<b>89,77</b>	<b>100</b>	<b>224.482.045.820</b>	<b>194.597.913.311</b>	<b>86,69</b>	<b>100</b>

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2010				2011				2012				2013			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oranı	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Beşinci Kademe Gelişmiş İller	51	Sinop	-0,2479	153.641.031	118.834.658	77,35	0,05	190.964.318	148.502.030	77,76	0,05	199.775.846	153.286.955	76,73	0,05	220.010.880	165.654.316	75,29	0,05
	52	Giresun	-0,2564	305.650.821	238.367.833	77,99	0,1	367.256.014	288.392.694	78,53	0,1	397.619.335	317.744.783	79,91	0,1	449.122.749	357.429.862	79,58	0,1
	53	Osmaniye	-0,2892	295.107.525	218.225.393	73,95	0,09	492.976.525	376.667.854	76,41	0,13	495.779.488	360.511.666	72,72	0,11	499.169.799	345.954.866	69,31	0,09
	54	Çankırı	-0,3312	115.556.727	95.374.438	82,53	0,04	141.371.397	116.721.802	82,56	0,04	146.708.404	119.610.655	81,53	0,04	172.555.357	141.746.375	82,15	0,04
	55	Aksaray	-0,3671	389.139.245	323.124.002	83,04	0,14	571.540.933	487.263.418	85,25	0,17	593.845.713	496.650.884	83,63	0,16	691.572.339	581.636.350	84,1	0,16
	56	Niğde	-0,3761	198.811.317	147.860.108	74,37	0,06	250.395.629	195.156.310	77,94	0,07	276.934.683	209.759.197	75,74	0,07	314.250.834	234.998.032	74,78	0,06
	57	Tokat	-0,3821	379.519.355	284.555.142	74,98	0,12	450.393.038	337.176.359	74,86	0,12	490.600.392	370.266.575	75,47	0,12	536.312.369	403.251.442	75,19	0,11
	58	Tunceli	-0,3892	54.841.156	48.002.544	87,53	0,02	60.626.177	54.386.342	89,71	0,02	67.611.890	61.214.536	90,54	0,02	78.715.209	72.546.015	92,16	0,02
	59	Erzurum	-0,4327	652.310.821	489.729.981	75,08	0,21	764.924.414	573.169.121	74,93	0,2	818.465.728	623.028.862	76,12	0,2	891.652.480	677.683.513	76	0,18
	60	Kahramanmaraş	-0,4677	777.435.024	669.394.875	86,1	0,28	1.019.249.573	876.813.789	86,03	0,31	1.081.369.546	935.815.580	86,54	0,3	1.237.116.975	1.063.431.298	85,96	0,29
	61	Ordu	-0,4810	557.684.661	418.385.764	75,02	0,18	671.691.487	517.974.610	77,11	0,18	728.267.536	556.044.670	76,35	0,18	795.177.525	602.358.514	75,75	0,16
	62	Gümüşhane	-0,4814	60.039.378	51.294.469	85,43	0,02	72.439.072	61.493.421	84,89	0,02	83.634.463	71.469.397	85,45	0,02	96.742.421	82.080.482	84,84	0,02
	63	Kilis	-0,5733	56.820.600	43.776.791	77,04	0,02	76.945.914	63.249.435	82,2	0,02	76.713.161	59.671.636	77,79	0,02	91.364.399	71.908.739	78,71	0,02
	64	Bayburt	-0,5946	36.060.181	30.237.646	83,85	0,01	42.881.640	36.002.103	83,96	0,01	47.789.426	40.306.451	84,34	0,01	56.416.675	48.498.637	85,97	0,01
	65	Yozgat	-0,6079	298.345.853	191.817.532	64,29	0,08	348.927.208	236.018.239	67,64	0,08	365.553.405	258.312.987	70,66	0,08	409.736.511	296.505.094	72,36	0,08
	66	Adıyaman	-0,9602	301.232.160	223.686.969	74,26	0,09	371.240.477	267.491.654	72,05	0,09	402.170.621	299.770.969	74,54	0,09	451.997.904	338.927.280	74,98	0,09
	<b>Toplam</b>				4.632.195.855	3.592.668.145	77,56%	1,51	5.893.823.816	4.636.479.181	78,67%	1,61	6.272.839.637	4.933.465.803	78,65%	1,57	6.991.914.426	5.484.610.815	78,44%
<b>Türkiye Geneli</b>				<b>273.451.331.653</b>	<b>235.686.589.944</b>	<b>86,19</b>	<b>100</b>	<b>332.423.277.876</b>	<b>284.449.206.334</b>	<b>85,57</b>	<b>100</b>	<b>366.934.082.793</b>	<b>317.188.767.788</b>	<b>86,44</b>	<b>100</b>	<b>423.397.273.804</b>	<b>367.473.549.762</b>	<b>86,79</b>	<b>100</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

## EK 6A. Altıncı Kademe Gelişmiş İller

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2006				2007				2008				2009			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Altıncı Kademe Gelişmiş İller	67	Diyabakır	-1,0014	410.158.134	359.209.655	87,58	0,24	492.131.153	424.214.953	86,20	0,25	657.252.161	537.602.409	81,80	0,28	720.752.583	563.157.658	78,13	0,29
	68	Kars	-1,0923	81.827.420	66.969.802	81,84	0,04	92.811.085	74.466.060	80,23	0,04	105.766.354	81.716.672	77,26	0,04	119.776.544	91.070.629	76,03	0,05
	69	Iğdır	-1,1184	61.079.992	34.803.051	56,98	0,02	71.198.383	41.606.127	58,44	0,02	80.975.243	47.755.974	58,98	0,03	89.275.377	53.285.105	59,69	0,03
	70	Batman	-1,1203	121.583.345	97.023.128	79,80	0,06	135.514.731	109.588.154	80,87	0,06	164.350.369	136.757.612	83,21	0,07	216.578.346	178.226.559	82,29	0,09
	71	Ardahan	-1,1384	25.292.826	21.027.124	81,13	0,01	29.076.496	24.127.944	82,98	0,01	32.194.793	26.134.220	81,18	0,01	35.145.731	27.996.328	79,66	0,01
	72	Bingöl	-1,1920	48.085.620	41.588.750	86,49	0,03	58.816.507	50.589.633	86,01	0,03	67.048.990	58.021.858	86,54	0,03	81.213.240	66.945.601	82,43	0,03
	73	Şanlıurfa	-1,2801	358.334.208	282.059.708	78,71	0,19	453.692.769	350.547.013	77,27	0,2	531.723.863	392.218.075	73,76	0,21	605.834.388	445.300.559	73,50	0,23
	74	Mardin	-1,3591	187.510.635	138.381.340	73,80	0,09	217.219.712	163.128.438	75,10	0,1	0	0	0,00	0	287.506.133	226.727.427	78,86	0,12
	75	Van	-1,3783	217.384.506	180.385.319	82,98	0,12	266.518.795	226.360.688	84,93	0,13	316.904.058	260.116.424	82,08	0,14	386.884.962	305.138.707	78,87	0,16
	76	Bitlis	-1,4003	56.608.841	46.894.643	82,84	0,03	68.314.985	57.278.511	83,84	0,03	80.016.213	64.654.686	80,80	0,03	92.313.996	76.080.382	82,41	0,04
	77	Siirt	-1,4166	65.033.480	56.449.847	86,80	0,04	79.369.301	68.706.591	86,57	0,04	87.179.106	71.589.360	82,12	0,04	115.103.050	92.860.638	80,68	0,05
	78	Şırnak	-1,4605	103.260.094	70.922.113	68,68	0,05	107.413.503	70.978.208	66,08	0,04	130.440.064	83.349.808	63,90	0,04	157.867.207	106.126.899	67,23	0,05
	79	Ağrı	-1,6366	91.329.712	76.906.342	84,21	0,05	110.991.694	93.426.577	84,17	0,05	131.158.282	109.304.216	83,34	0,06	137.722.242	113.133.082	82,15	0,06
80	Hakkari	-1,6961	44.569.982	36.211.101	81,25	0,02	54.903.566	43.563.673	79,35	0,03	64.323.166	49.894.979	77,57	0,03	74.821.292	55.709.822	74,46	0,03	
81	Muş	-1,7329	59.072.341	47.711.011	80,77	0,03	73.163.195	58.367.218	79,78	0,03	0	0	0,00	0	96.101.011	75.342.043	78,40	0,04	
<b>Toplam</b>				1.931.131.136	1.556.542.934	80,60%	1,02	2.311.135.875	1.856.949.788	80,35%	1,06	2.449.332.662	1.919.116.293	78,35%	1,01	3.216.896.102	2.477.101.439	77,00%	1,28
<b>Türkiye Geneli</b>				<b>164.096.235.135</b>	<b>151.265.720.576</b>	<b>92,18</b>	<b>100</b>	<b>187.765.575.091</b>	<b>171.091.564.509</b>	<b>91,12</b>	<b>100</b>	<b>210.068.189.893</b>	<b>188.572.455.659</b>	<b>89,77</b>	<b>100</b>	<b>224.482.045.820</b>	<b>194.597.913.311</b>	<b>86,69</b>	<b>100</b>

	SEGE Sıralaması	İl Adı	Endeks Değeri	2010				2011				2012				2013			
				Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı	Tahakkuk	Tahsilat	Tahsilat Oran	Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat İçindeki Payı
Altıncı Kademe Gelişmiş İller	67	Diyabakır	-1,0014	892.233.615	691.586.071	77,51	0,29	1.162.779.473	891.356.323	76,66	0,31	1.288.042.731	984.036.388	76,40	0,31	1.558.136.358	1.163.810.912	74,69	0,32
	68	Kars	-1,0923	139.608.212	103.066.225	73,83	0,04	168.493.041	126.733.879	75,22	0,04	187.759.469	147.035.387	78,31	0,05	208.467.453	160.835.015	77,15	0,04
	69	Iğdır	-1,1184	106.694.239	66.541.988	62,37	0,03	128.562.171	86.626.356	67,38	0,03	145.558.117	102.508.379	70,42	0,03	153.280.454	108.364.895	70,70	0,03
	70	Batman	-1,1203	260.484.746	206.954.062	79,45	0,09	346.728.129	259.478.964	74,84	0,09	394.373.418	299.875.010	76,04	0,09	487.924.115	357.468.638	73,26	0,1
	71	Ardahan	-1,1384	41.132.365	33.170.099	80,64	0,01	48.678.850	39.495.687	81,14	0,01	53.808.910	44.141.942	82,03	0,01	65.754.767	54.479.110	82,85	0,01
	72	Bingöl	-1,1920	97.230.484	81.291.724	83,61	0,03	123.321.363	103.770.402	84,15	0,04	142.368.323	120.769.784	84,83	0,04	168.233.312	140.705.860	83,64	0,04
	73	Şanlıurfa	-1,2801	784.997.489	573.383.385	73,04	0,24	992.211.728	711.179.243	71,68	0,25	1.131.696.583	808.713.826	71,46	0,25	1.271.796.172	947.078.613	74,47	0,26
	74	Mardin	-1,3591	359.626.415	284.362.987	79,07	0,12	448.968.350	362.564.103	80,75	0,13	541.528.262	395.332.872	73,00	0,12	684.237.163	427.285.082	62,45	0,12
	75	Van	-1,3783	475.141.601	369.661.713	77,80	0,16	569.586.931	425.034.533	74,62	0,15	681.780.567	429.962.221	63,06	0,14	934.122.690	521.292.048	55,81	0,14
	76	Bitlis	-1,4003	104.335.413	87.804.165	84,16	0,04	135.072.709	109.219.015	80,86	0,04	166.163.484	140.285.856	84,43	0,04	205.109.473	173.960.428	84,81	0,05
	77	Siirt	-1,4166	133.288.880	106.363.421	79,80	0,05	160.447.785	123.018.385	76,67	0,04	182.764.569	145.731.058	79,74	0,05	218.718.823	182.286.572	83,34	0,05
	78	Şırnak	-1,4605	209.923.038	140.160.584	66,77	0,06	245.074.071	163.379.804	66,67	0,06	331.163.505	236.494.836	71,41	0,07	382.582.377	291.459.559	76,18	0,08
	79	Ağrı	-1,6366	155.361.385	124.798.640	80,33	0,05	198.018.226	155.019.659	78,29	0,05	232.226.640	184.302.558	79,36	0,06	277.812.535	224.948.179	80,97	0,06
80	Hakkari	-1,6961	97.020.556	73.316.456	75,57	0,03	139.345.508	92.737.949	66,55	0,03	155.124.278	107.123.938	69,06	0,03	184.754.803	109.593.549	59,32	0,03	
81	Muş	-1,7329	115.818.866	94.511.471	81,60	0,04	146.762.465	117.778.084	80,25	0,04	160.925.013	133.922.467	83,22	0,04	187.160.359	155.245.074	82,95	0,04	
<b>Toplam</b>				3.972.897.304	3.036.972.991	76,44%	1,28	5.014.050.800	3.767.392.386	75,14%	1,31	5.795.283.869	4.280.236.522	73,86%	1,33	6.988.090.854	5.018.813.534	71,82%	1,37
<b>Türkiye Geneli</b>				<b>273.451.331.653</b>	<b>235.686.589.944</b>	<b>86,19</b>	<b>100</b>	<b>332.423.277.876</b>	<b>284.449.206.334</b>	<b>85,57</b>	<b>100</b>	<b>366.934.082.793</b>	<b>317.188.767.788</b>	<b>86,44</b>	<b>100</b>	<b>423.397.273.804</b>	<b>367.473.549.762</b>	<b>86,79</b>	<b>100</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

EK 7A. Vazgeçilen Vergi Miktarının Tahakkuk-Tahsilat Farkına Oranı

Yıllar	1.BÖLGE			2.BÖLGE			3.BÖLGE		
	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (2)	2/1
2006	8.582.614.711	83.110.726	0,97%	1.526.548.980	2.676.263	0,18%	1.202.074.628	3.901.883	0,32%
2007	11.552.950.974	49.844.025	0,43%	1.796.346.087	8.337.041	0,46%	1.472.603.344	108.226.135	7,35%
2008	14.883.662.761	219.197.903	1,47%	2.380.624.978	18.610.978	0,78%	1.907.636.976	8.955.480	0,47%
2009	19.960.663.014	14.901.388	0,07%	3.115.392.166	4.556.917	0,15%	2.202.956.081	49.969.992	2,27%
2010	27.454.431.641	93.091.590	0,34%	3.907.587.158	4.064.470	0,10%	2.714.110.110	3.624.337	0,13%
2011	35.113.572.700	30.259.199	0,09%	4.750.608.696	9.053.088	0,19%	3.396.321.754	4.547.416	0,13%
2012	35.930.530.604	14.520.909	0,04%	5.010.938.061	4.757.017	0,09%	3.581.241.496	1.328.956	0,04%
2013	39.345.627.214	64.598.683	0,16%	5.874.647.971	4.076.568	0,07%	4.394.018.440	4.246.670	0,10%

Yıllar	4.BÖLGE			5.BÖLGE			6.BÖLGE		
	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (2)	2/1
2006	718.176.465	1.612.572	0,22%	426.511.573	2.574.873	0,60%	374.588.202	704.345	0,19%
2007	861.012.190	3.714.118	0,43%	536.911.900	946.492	0,18%	454.186.087	2.892.677	0,64%
2008	1.080.105.709	5.816.683	0,54%	713.487.441	2.076.523	0,29%	530.216.369	1.769.871	0,33%
2009	3.012.080.032	7.087.020	0,24%	853.246.553	964.331	0,11%	739.794.663	1.397.285	0,19%
2010	1.713.160.777	1.137.286	0,07%	1.039.527.710	1.017.637	0,10%	935.924.313	431.144	0,05%
2011	2.209.565.343	759.110	0,03%	1.257.344.635	201.400	0,02%	1.246.658.414	223.330	0,02%
2012	2.368.183.663	1.420.854	0,06%	1.339.373.834	216.822	0,02%	1.515.047.347	797.848	0,05%
2013	2.832.849.486	1.858.144	0,07%	1.507.303.611	717.725	0,05%	1.969.277.320	1.441.552	0,07%

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

EK 8A. Vazgeçilen Ceza Miktarının Tahakkuk-Tahsilat Farkına Oranı

Yıllar	1.BÖLGE			2.BÖLGE			3.BÖLGE		
	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Ceza Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Ceza Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Ceza Miktarı (2)	2/1
2006	8.582.614.711	254.928.495	2,97%	1.526.548.980	24.750.598	1,62%	1.202.074.628	21.175.762	1,76%
2007	11.552.950.974	331.734.909	2,87%	1.796.346.087	19.084.725	1,06%	1.472.603.344	16.017.739	1,09%
2008	14.883.662.761	548.251.447	3,68%	2.380.624.978	50.003.417	2,10%	1.907.636.976	32.928.131	1,73%
2009	19.960.663.014	84.451.324	0,42%	3.115.392.166	23.256.936	0,75%	2.202.956.081	248.476.110	11,28%
2010	27.454.431.641	320.170.309	1,17%	3.907.587.158	34.593.630	0,89%	2.714.110.110	24.457.537	0,90%
2011	35.113.572.700	118.931.568	0,34%	4.750.608.696	24.623.264	0,52%	3.396.321.754	16.981.820	0,50%
2012	35.930.530.604	170.090.044	0,47%	5.010.938.061	28.325.476	0,57%	3.581.241.496	16.627.402	0,46%
2013	39.345.627.214	276.190.911	0,70%	5.874.647.971	38.133.730	0,65%	4.394.018.440	25.351.575	0,58%

Yıllar	4.BÖLGE			5.BÖLGE			6.BÖLGE		
	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Ceza Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Ceza Miktarı (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Ceza Miktarı (2)	2/1
2006	718.176.465	12.649.634	1,76%	426.511.573	11.187.095	2,62%	374.588.202	4.456.311	1,19%
2007	861.012.190	7.935.200	0,92%	536.911.900	5.045.239	0,94%	454.186.087	6.397.093	1,41%
2008	1.080.105.709	19.922.380	1,84%	713.487.441	11.196.599	1,57%	530.216.369	10.426.966	1,97%
2009	3.012.080.032	40.759.316	1,35%	853.246.553	10.951.172	1,28%	739.794.663	99.672.228	13,47%
2010	1.713.160.777	12.255.507	0,72%	1.039.527.710	8.138.587	0,78%	935.924.313	8.957.555	0,96%
2011	2.209.565.343	7.089.318	0,32%	1.257.344.635	5.320.101	0,42%	1.246.658.414	4.542.919	0,36%
2012	2.368.183.663	11.874.692	0,50%	1.339.373.834	6.946.710	0,52%	1.515.047.347	6.067.361	0,40%
2013	2.832.849.486	13.893.404	0,49%	1.507.303.611	8.913.277	0,59%	1.969.277.320	9.812.219	0,50%

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları

EK 9A. Vazgeçilen Toplam Tutarın Tahakkuk-Tahsilat Farkına Oranı

Yıllar	1.BÖLGE			2.BÖLGE			3.BÖLGE			4.BÖLGE			5.BÖLGE			6.BÖLGE		
	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Miktar (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Miktar (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Miktar (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Miktar (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Miktar (2)	2/1	Tahakkuk Tahsilat Farkı (1)	Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Miktar (2)	2/1
2006	8.582.614.711	338.039.221	3,94%	1.526.548.980	27.426.861	1,80%	1.202.074.628	25.077.645	2,09%	718.176.465	14.262.206	1,99%	426.511.573	13.761.968	3,23%	374.588.202	5.160.656	1,38%
2007	11.552.950.974	381.578.934	3,30%	1.796.346.087	27.421.766	1,53%	1.472.603.344	124.243.874	8,44%	861.012.190	11.649.318	1,35%	536.911.900	5.991.731	1,12%	454.186.087	9.289.770	2,05%
2008	14.883.662.761	767.449.350	5,16%	2.380.624.978	68.614.395	2,88%	1.907.636.976	41.883.611	2,20%	1.080.105.709	25.739.063	2,38%	713.487.441	13.273.122	1,86%	530.216.369	12.196.837	2,30%
2009	19.960.663.014	99.352.712	0,50%	3.115.392.166	27.813.853	0,89%	2.202.956.081	298.446.102	13,55%	3.012.080.032	47.846.336	1,59%	853.246.553	11.915.503	1,40%	739.794.663	101.069.513	13,66%
2010	27.454.431.641	413.261.899	1,51%	3.907.587.158	38.658.100	0,99%	2.714.110.110	28.081.874	1,03%	1.713.160.777	13.392.793	0,78%	1.039.527.710	9.156.224	0,88%	935.924.313	9.388.699	1,00%
2011	35.113.572.700	149.190.767	0,42%	4.750.608.696	33.676.352	0,71%	3.396.321.754	21.529.236	0,63%	2.209.565.343	7.848.428	0,36%	1.257.344.635	5.521.501	0,44%	1.246.658.414	4.766.249	0,38%
2012	35.930.530.604	184.610.953	0,51%	5.010.938.061	33.082.493	0,66%	3.581.241.496	17.956.358	0,50%	2.368.183.663	13.295.546	0,56%	1.339.373.834	7.163.532	0,53%	1.515.047.347	6.865.209	0,45%
2013	39.345.627.214	340.789.594	0,87%	5.874.647.971	42.210.298	0,72%	4.394.018.440	29.598.245	0,67%	2.832.849.486	15.751.548	0,56%	1.507.303.611	9.631.002	0,64%	1.969.277.320	11.253.771	0,57%

Kaynak: Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları



## KAYNAKÇA

- 280 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, [www.alomaliye.com/vuk\\_tebliğleri/vuk\\_280.htm](http://www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_280.htm). (Erişim: 11.03.2014)
- Acar, Fatih. (2002) **Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 171, Aralık s.26
- Akdoğan, Abdurahman. (2008), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, Abdurrahman. (2007), **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı Gazi Kitabevi Ankara 2007
- Akın, Vahit Yaşar, **Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi**, [www.alomaliye.com/vuk\\_tebliğleri/vuk\\_280.htm](http://www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_280.htm). (Erişim: 25.06.2014)
- Aksoy, Şerafettin. (1999) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat, Kaya, Cemil Türk. (2012), **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin
- Aliefendioğlu, Yılmaz. (1971), **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 1, Ankara,
- Aliefendioğlu, Yılmaz. (1980), **Vergide Uzlaşma**, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 28-29, Başbakanlık Basımevi, Ankara,
- Arıca, Mehmet Nadir. (1999) **Uzlaşma ve Dava Açma**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, Haziran
- Armağan, Ramazan. (2007) **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme**, *Maliye Dergisi*, Sayı:153, Temmuz-Aralık
- Aslan, Memduh. (2008) **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi İzmir,
- Aybay, Rona. (2006) **AİHM'in İş Yükünün Azaltılması İçin Bir Öneri: Zorunlu Uzlaştırma**, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.67,
- Baki, Mehmet Hanifi. (2008) **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana,
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. (1996) **Vergi Ceza Hukuku**, Kocatepe Üniversitesi Yayını -5 Afyon,

- Bayraklı, Hasan Hüseyin. (1998) **Vergi Yargılama Hukuku**. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, Afyon,
- Bilici Nurettin. (2013) **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık San. Tic. A.Ş., Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 31. Baskı, Ankara,
- Bilici, Nurettin. (2003) **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara,
- Candan, Turgut. (2006) **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Çakmakçı Ali. (2009) **Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltileme Yollarına İlişkin Usuller**, *Vergi Dünyası Dergisi*. 28 (332):
- Danıştay VDDGK., 27.05.1993 tarihli ve E:1992/180, K:1993/73 sayılı kararı
- Demircan, Esra Siverekli. (2003) **Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi**, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Aralık
- Doğan, Battal. (2000) **Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 137, Şubat
- Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya, Özhan, Gümüş, Erhan. (2013) **Kamu Maliyesi**, 5. Basım Ekin Yayınları Bursa
- Edizdoğan, Nihat, Metin, Taş ve Çelikkaya, Ali. (2007) **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın ve Dağıtım,
- Erdem, Tahir. (2005) **Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?**, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı 204, Eylül
- Erginay, Akif. (2012) **Kamu Maliyesi, 14. Basım Savaş Yayınları Ankara 1992 s.37 Gülsen Güneş, Anayasadan Sistemik Kavramsal ve İlkel Bazı Vergisel Beklentiler, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık,
- Eroğlu, Nurettin. (1995) **Vergi Usul Kanunu**, Adalet Matbaacılık, Ankara,
- Erol, Ahmet, Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001082717.htm>, (Erişim:23.112014)
- Ferhatoğlu, Emrah, Gizem Poyraz Ferhatoğlu. (2010) **Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaştırma: Karşılaştırmalı Bir Analiz**, *Vergi Dünyası Dergisi* Yıl 29 Sayı 342 Şubat

- Gerçek, Adnan, Bakar, Feride, Mercimek, Fulya, Çakır, Erdem Utku, Asa, Semih. (2014) **Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar**, AÜHFD, 63 (1)
- Gerçek, Adnan. (2006) **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,
- Gerçek, Adnan. (2003) **Türk Vergi, Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi,
- Gözler, Kemal. (2010) **İdare Hukuku Dersleri**, 9. Basım Ekin Yayınları Bursa,
- Gözübüyük, Şeref, Tan, Turgut. (2001) **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt I, 2 Bası, Turhan Kitabevi, Ankara,
- Gözübüyük, Şeref. (2006) **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara,
- Güçlü, Faruk. (1998) **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, Ürün Yayınları, Ankara
- Günday, Metin. (2002) **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara,
- [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content\\_id=766](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=766)(Erişim:02.02.2014)
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:24.07.2014)
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:24.07.2014)
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> ( Erişim:24.07.2014 )
- [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5591204885e0d5.10219961](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5591204885e0d5.10219961)
- Kaneti, Selim. (1989) **Vergi Hukuku, 2.Baskı**, Filiz Kitabevi, İstanbul,
- Karakoç, Yusuf. (1994) **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Ankara: Yetkin Yayınları,
- Karakoç, Yusuf. (2001) **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İzmir,
- Kaymaz, Seydi. (2007) **Gökcan, Hasan Tahsin, Uzlaşma ve Ön ödeme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara,
- Kırbaş, Sadık. (2000) **Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi**, Ankara,
- Kızılot, Şükrü. (2002) **Düzenlenen Vergi İnceleme Raporu, Hürses**,
- Kızılot, Şükrü. (2007) **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,

- Kızılot, Şükrü, Kızılot,Zuhal. (2005) **Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları**, 10. Baskı Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,
- Kocahanoğlu, Osman Selim. (1982) **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul,
- Kutlar, İsmail. (2005) **İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması**, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep,
- Küçükkaya, Mehmet. (2008) **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul,
- Nas, Adil, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 61 (4) 2012:1307-1336
- Organ, İbrahim. (2006) **Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 213 Haziran
- Oto,Şenay. (1996) **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 95,
- Ozansoy, Ahmet. (2000) **Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, Yaklaşım, Sayı: 89,
- Öncel, Mualla, Çağan, Nami ve Kumrulu, Ahmet. (1998) **Vergi Hukuku Cilt 1**.Turhan Kitap Evi, Ankara,
- Öz, Ersan. (2004) **Vergilendirmede Kanunilik ve Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara,
- Pazarlıoğlu, Elif. (2010) **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir,
- Pehlivan, Osman. (2004) **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon,
- Pelit, Sedat, **Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış ve İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma**, Maliye Postası, Sayı: 377
- Savaş, Abdullah. (2008) **İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. Maliye Tezli Yüksek Lisans, Eskişehir,
- Serozan, Rona. (2007) **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, 2 Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul-
- Sonkur, Güler. (1999) **Vergi Uyuşmazlığının Çözümünde İdarenin Etkinliği(Türkiye Örneği)**, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir,

- Şengöz, Yunus . (2003) Vergi Hukuku'nda Uzlaşmanın Sonuçları , *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 125,
- Şengöz, Yunus. (1998) **Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir mi?**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:113, Şubat
- Şenyüz, Doğan, Gerçek, Adnan ve Yüce, Mehmet. (2011) **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi,
- Taş, Metin. (2003) **Vergi Yargısı**, Ekin Kitap Evi. Bursa,
- Taşçı, Kenan. (2010) **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi Ve Öneriler**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya,
- Tavşancı, Aykut. (2007) **Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi Ve 1982 Anayasası**, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 306, Şubat,
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali. (2007) **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara,
- Tırışkan, Necdet. (1992) **VUK’ un Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlık Etkisi**, *Vergi Sorunlar Dergisi*, Sayı:37, İstanbul,
- Topçu, Kader Melis. (2008) **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır,
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. (2008) **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir,
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. (2007) **Vergi Usul Hukuku**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir,
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. (2003) **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir
- Türkkot, Mustafa. (2005) **Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, Mayıs
- Ufuk, M. Tahir. (1998) **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:12,
- Uluşınar, Aziz. (2011) **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi,

- Usta, Burcu. (2009) **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009
- Usta, Yusuf. (2013) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, XII Levha Yayınları, 1. Baskı İstanbul,
- Ünal, N.A. (2004) **Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**,
- Vardal, Burcu Z. (2009) **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,
- Yaşın, Mehmet. (2007) **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi**, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:174
- Yavuz, Cevdet. (2012) **Borçlar Hukuku Dersleri**, Özel Hükümler, İstanbul,
- Yıldırım, Ali Haydar. (2007) **Vergi Ziyatı Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme Hükümlerinin Uzlaşmanın Yerine Kullanılması**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:222
- Yılmaz, Elif. (2009) **Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi**, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, sayı: 1-2
- Yılmaz, Mustafa. (2001) **Bir Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi Olarak Uzlaşma Kurumunun Kütahya Uygulaması Örneğinde İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir,
- Yorulmaz, Yusuf. (200) **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları**. Basılmış yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir,
- Yüce, Mehmet, Türk. (2010) **Vergi Yargısı**, Ekin Basım Dağıtım, Bursa,
- Yüksekal, Metin. (1998) **4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi**, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 121, Ekim